ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки

«Полтавський університет економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ**

**«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій

Форма навчання заочна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Допускається до захисту** |
|  | Завідувач кафедри \_\_\_\_\_\_\_\_доц. Є.А. Карпенко |
|  | «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2020 р. |

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

на тему:

**«Організаційно-методичні аспекти обліку та аудиту фінансових результатів підприємства»**

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

|  |  |
| --- | --- |
| **Виконавець роботи** | **Скидан Вікторія Василівна** |
| **Науковий керівник** | **к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна** |

Полтава – 2020

Зміст

[Вступ 3](#_Toc55131583)

[Розділ 1.](#_Toc55131584) [Теоретико-методологічні аспекти фінансових результатів 6](#_Toc55131585)

[1.1. Зміст та значення поняття «фінансові результати», їх види та нормативно-правове забезпечення 6](#_Toc55131586)

[1.2. Значення і завдання обліку та аудиту фінансових результатів підприємства 13](#_Toc55131587)

[1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка облікової роботи на ньому 17](#_Toc55131588)

[Висновки за розділом 1 29](#_Toc55131589)

[Розділ 2.](#_Toc55131590) [Методика обліку фінансових результатів](#_Toc55131591) [на вітчизняних підприємствах та напрями її удосконалення 33](#_Toc55131592)

[2.1. Організація обліку фінансових результатів вітчизняних підприємств 33](#_Toc55131593)

[2.2. Особливості ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів та порядку їх відображення у фінансовій звітності відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку 39](#_Toc55131594)

[2.3. Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про фінансові результати 51](#_Toc55131595)

[2.4. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів та порядку їх відображення у звітності 69](#_Toc55131596)

[Висновки за розділом 2 77](#_Toc55131597)

[Розділ 3.](#_Toc55131598) [Аудит фінансових результатів та напрями його удосконалення 80](#_Toc55131599)

[3.1. Організація аудиту фінансових результатів підприємства 80](#_Toc55131600)

[3.2. Методика аудиту фінансових результатів підприємства 97](#_Toc55131601)

[3.3. Використання аналітичних процедур у процесі аудиту фінансових результатів та порядок узагальнення результатів аудиту 104](#_Toc55131602)

[3.4. Напрями удосконалення аудиту фінансових результатів на вітчизняних підприємствах 114](#_Toc55131603)

[Висновки за розділом 3 123](#_Toc55131604)

[Висновки 126](#_Toc55131605)

[Список використаних джерел 130](#_Toc55131606)

[Додатки 141](#_Toc55131607)

# Вступ

**Актуальність теми.** За умов ринкової економки діяльність кожного окремого суб'єкту господарювання спрямована на оптимізацію економічної вигоди, що знаходить відображення у фінансових результатах. Система бухгалтерського обліку в Україні містить суперечності щодо узгодженості формування фінансових результатів у відповідності до видів діяльності. Узагальнений фінансовий результат (прибуток або збиток) підприємства формується з фінансового результату від основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, які в загальній сукупності становлять звичайну діяльність.

Відповідно, в умовах сьогодення, особливої актуальності набуває питання формування фінансових результатів субєктів господарювання та їх облікового відображення.

Формуванню, організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства присвятили власні наукові дослідження як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики, а саме: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.Г. Карпова, О.Д. Каверіна, О.В. Лишиленко, Є.В. Мних, Ю.Ю. Мороз, С.О. Ніколаєва, Л.А. Поливана, Н.В. Прохар, В.В. Сопко та інші.

Враховуючи актуальність тематики дослідження, доцільно наголосити, що означена проблематика, вимагає подальшого вивчення з урахуванням трансформаційних процесів в економіко-облікових науках.

Трактування сутності, організація обліку, складання та подання звітності, аудиту доходів, витрат, фінансових результатів представляє собою актуальну наукову проблематику, що залишається в центрі уваги значної кількості сучасних науковців.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дипломної роботи є організаційних та методичних аспектів обліку і аудиту фінансових результатів та визначення потенційних напрямів їх удосконалення на вітчизняних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі передбачається вирішення наступних завдань:

̶ дослідження змісту поняття «фінансові результати», їх видів;

̶ визначення основних завдань обліку та аудиту на вітчизняних піждприємствах;

̶ характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка обліково-аналітичної роботи на ньому;

̶ вивчення особливостей організації обліку фінансових результатыв;

̶ вивчення особливостей обліку фінансових результатів за національними стандартами обліку;

̶ порівняння вимог національних та міжнародних стандартів в аспекті обліку фінансових результатів підприємтсва;

̶ обґрунтування напрямів удосконалення методики обліку фінансових результатів на вітчизняних підприємствах;

̶ вивчення особливостей організації та методики аудиту фінансових результатів;

̶ обгрунтування напрямів використання аналітичних розрахунків у ході проведення аудиту фінансових результатів;

– дослідження перспектив удосконалення аудиту фінансових результатів на вітчизняних підприємствах.

**Об'єктом дослідження** є фінансові результати підприємства.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів підприємства.

**Суб'єктом дослідження** обрано ПрАТ «Миронівський хлібопродукт».

**Практичне значення** наукових результатів полягає у можливості використання обґрунтованих положень, висновків та рекомендацій, викладених у дипломній роботі, у процесі удосконалення обліку та аудиту на досліджуваному підприємстві.

**Методи дослідження** ґрунтуються на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, загальнонаукових і спеціальних методах обліку й аналізу.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, дані Державної служби статистики України, результати вибіркових обстежень та звітність ПрАТ «Миронівський хлібопродукт».

# Розділ 1

# Теоретико-методологічні аспекти фінансових результатів

# 1.1. Зміст та значення поняття «фінансові результати», їх види та нормативно-правове забезпечення

Бухгалтерський облік, як й інші науки, має багату історію та традиції, і ми зобов'язані їх вивчати. Але про давнє виникнення категорій, форм, методології, які складають фундамент обліку та отримують розвиток на сучасному етапі, багато хто навіть й не здогадується.  Тому існує небезпека втрати зв'язку з минулим, науку з багатим надбанням перетворити на простий набір правил та прийомів.

Вивчення історії бухгалтерського обліку, як зазначив М.С. Пушкар [84, с. 92], дозволяє розкрити динаміку перетворення практичної діяльності в систему наукових знань про методи, принципи і способи відображення фактів господарської діяльності, визначення фінансових результатів; ознайомитися з еволюцією формування основних категорій та елементів методу бухгалтерського обліку, виявити зв'язки та закономірності між ними; простежити зміну загальних концепцій; освоїти техніку наукового передбачення.

У різні часи в центрі уваги обліковців знаходився прибуток, методика його розрахунку. У зв'язку з цим піднімалось багато проблем, пов'язаних з його визначенням, обліком та відображенням у звітності.

Проблеми обліку фінансових результатів та шляхи їх вирішення, які пропонували науковці на різних етапах розвитку бухгалтерського обліку, подано  у табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

**Проблеми обліку фінансових результатів, що досліджувалися вченими у різні історичні періоди**

|  |  |
| --- | --- |
| Проблеми обліку фінансових результатів | Підходи їх вирішення |
| 1 | 2 |
| 1. Облік результатів торгівельних операцій середньовічними купцями | Метою торгівлі вважалось покриття витрат, а не отримання прибутку. Прибуток допускався лише для покриття витрат. Метою обліку була реєстрація руху товарів, а не облік господарських результатів |
| Зустрічаються приклади використання методики обліку, по якій необхідно визначати результати за кожною партією товарів |
| У роздрібній торгівлі часто вели дві касові книги: покупок і продаж. Прибуток визначався шляхом порівняння їх даних |
| 2. Відображення прибутку на рахунках бухгалтерського обліку | Ведення рахунку «Прибутки і збитки» або «Зиску та втрат» для визначення фінансового результату (Л. Пачолі) |
| Відображення результатів  господарської діяльності  на рахунку капіталу (Бенедетто Котрульї, А. Казанова, Г. Шрайбер, А.Файно) |
| Рахунок прибутків і збитків позбавлений самостійного змісту, субрахунок до рахунку «Капітал» (Д.А. Москетті, Г. Хольцер, персоналісти) |
| Рахунок прибутків і збитків - окремий рахунок, який показує фінансовий результат підприємства (Якоб ван дер Шуер, Гільбо, Е. Шмаленбах, Е. Касіоль, інституалісти) |
| Виведення результатів від реалізації на окремому рахунку - «Реалізація» (І.С. Кіне) |
| Використання рахунку «Готова продукція», сальдо якого відображало залишок готової продукції та результат операції  (Д. Додсон) |
| Використання рахунку «Баришей та збитків» для визначення результатів здійснення операцій (дореволюційна Росія) |
| Для визначення фінансового результату використовується рахунок загальної експлуатації (Франція середина ХХ ст.) |
| Для визначення фінансового результату використовується рахунок збитків та прибутків, схожий з французьким рахунком загальної експлуатації, тобто відображає весь господарський оборот, а не звернуті результати (Італія середина ХХ ст.) |
| 3. Розмежування доходів, що реалізовані у грошових коштах, від нереалізованих | Прибуток  - це різниця між надходженням та сплатою грошей, доход визнається тільки тоді, коли фірма отримає гроші (Л. Пачолі) |
| Підприємство може мати безгрошовий прибуток або збиток в результаті змін цін на активи (Діксі) |

*Продовж. табл. 1.1*

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
|  | З метою ведення обліку прибутку необхідно користуватися тільки обліком грошових витрат і доходів, в які включаються суми періодичних матеріальних витрат і результатів (А.К. Рощаховський, Е. Шмаленбах, Г. Зоммерфельд) |
| 4. Диференціювання фінансових результатів | На  рахунку «Збитків і прибутків» відображаються тільки поточні результати господарської діяльності: прибуток від продажу товарів, витрати обігу тощо. Випадкові витрати та доходи відносяться на рахунок капіталу. (Бертран Франсуа Баррем, Л.Ф. де Казо, В. Швайкер) |
| Виділяється  експлуатаційний та інфляційний прибуток, який виникає якщо темп інфляції перевищує темп росту цін на сировину (В. Рігер) |
| Результат господарської діяльності визначається приростом (зменшенням) реального обсягу майнового комплексу підприємства, а прибуток розраховується в абстрактних грошових одиницях. Прибуток може бути отриманий лише в результаті звичайної основної господарської діяльності, а прибуток отриманий в результаті росту цін - величина мнима (Ф. Шмідт) |
| Сума прибутку поділяється на дві величини: прибуток від виробничої діяльності та прибуток від реалізації (Ч. Гаррісон) |
| Господарські результати поділяються на експлуатаційні та надзвичайні (Італія середина ХХ ст.) |
| Необхідно відокремлювати реалізований (отриманий в результаті господарської діяльності) та нереалізований прибуток (отриманий в результаті кон'юктурних коливань) (персоналісти) |
| Неможливо розмежовувати операційні та кон'юктурні результати; рахунок прибутків і збитків показує загальний фінансовий результат (інституалісти) |
| 5. Коли встановлювати величину прибутку | Визначення фінансового результату не лише в цілому по підприємству, а й за окремими угодами (Л. Пачолі) |
| Необхідність  підрахунку результатів за кожним переділом, з метою виявлення результату за кожною з дільниць (Р. Гамільтон) |
| Встановлення величини прибутку лише за період з моменту відкриття підприємства до його закриття (Л. Сей, В. Рігер, Е. Шмаленбах) |
| Необхідність забезпечення безперервного (на будь- який момент) встановлення  величини  отриманого результату (Гільбо, Й. Шер, Ф. В. Єзерський) |
| 6. Характеристика рахунку прибутків і збитків | Збірно-розподільчий (персоналісти) |
| Фінансово-результативний (інституалісти) |
| 7. Використання оцінки при визначенні фінансового результату | Прибуток визначається як різниця між доходами і вартістю відшкодування витрат, для чого у звітності майно необхідно відображати за відновлювальною вартістю (Т. Лімперг, персоналісти) |
| За історичною вартістю активів (інституціоналісти) |

На підставі узагальнення даних табл. 1.1, можна зробити висновок, що основними проблемами із якими стикалися бухгалтери-науковці та бухгалтери-практики є наступні:

− економічний зміст та характеристика рахунку прибутків і збитків;

− диференціювання фінансових результатів;

− період визначення величини прибутку;

− підходи до оцінки при виведенні фінансового результату;

− розмежування доходів, що реалізовані у грошових коштах, від нереалізованих.

За багаторічну історію обліку виникало багато різних точок зору щодо обліку прибутку, але майже всі вчені погоджувались з тим, що основна мета обліку - це визначення фінансових результатів, виявлення та розкриття причин утворення прибутку і виникнення збитків.

В сучасних умовах глобалізації, коли капітали вільно «перепливають» з однієї країни в іншу, перебудовуючи структуру національної економіки кожної з країн, прибуток привертає увагу не тільки практиків, а й теоретиків. Саме тому, у процесі розвитку економічної теорії визначення понять «прибуток» і «збиток» постійно вдосконалювалося. Досить важливим є той факт, що рівень ефективності господарської діяльності будь-якого підприємства характеризують фінансові результати, одержані внаслідок цієї діяльності, якими можуть бути як прибутки, так і збитки. Категорія «фінансові результати» враховує обидві сторони інтегрованого завдання: скільки отримано і якою ціною досягнуто [24, с. 61].

Характерною особливістю сучасного розвитку економіки України є глобальні економічні перетворення в сфері виробництва на основі ринкових відносин. Ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку і аудиту, одним із центральних елементів яких є облік та аудит доходів, витрат і фінансових результатів.

Основною метою підприємства в умовах ринку стає одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів. Важливим є той факт, що основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції є збереження фінансової незалежності, яку забезпечує позитивний фінансовий результат діяльності – прибуток.

Таким чином, важливим моментом є обчислення фінансових результатів, яке є одним із найважливіших питань методології бухгалтерського обліку.

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.

Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат.

Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування показників фінансового результату та відображення їх у фінансовій звітності. Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання.

Саме тому є актуальною необхідність дослідження й формування методичних підходів щодо визначення фінансових результатів в системі бухгалтерського обліку.

Вченими-обліковцями поняття «фінансовий результат» розглядається, виходячи із його різних аспектів (табл. 1.2).

*Таблиця 1.2*

**Трактування поняття «фінансові результати» різними науковцями**

|  |  |
| --- | --- |
| Автор | Визначення поняття |
| 1 | 2 |
| Бутинець Ф. Ф. | Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті. Прибуток або збиток організації |
| Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. | Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді |
| Лондар С. Л., Тимошенко О. В. | Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період |
| Мочерний А. Д. | Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках |
| Опарін В. М. | Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотне явище характеризує збиток |
| Пушкар М. С. | Прибуток або збиток, отриманий в результаті господарської діяльності |
| Скасюк Р. В. | Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства |
| Ткаченко Н. М. | Доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності |
| Худолій Л. М. | Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством |
| Чебанова М. С., Василенко С. С. | Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства |

Отже, погоджуємось з тим, що фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, це може бути прибуток або збиток, що, у свою чергу, приводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує результативність діяльності підприємства.

Тому пропонуємо таке визначення фінансового результати, а саме – це якісний показник діяльності підприємства, який визначається як різниця між доходами та витратами і призводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу. Щодо нормативно-правової бази України, то в законодавстві не розглядається таке поняття, як «фінансові результати». Зокрема, Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», регламентується, що результатом діяльності підприємства може бути прибуток або збиток та дається визначення цих понять.

Прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов’язані з ними витрати;

Збиток - перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

У національній практиці ведення обліку фінансових результатів виділяють різні класифікаційні критерії, що відображено в табл. 1.3.

*Таблиця 1.3*

**Класифікація фінансових результатів**

|  |  |
| --- | --- |
| Класифікаційна ознака | Характеристика видів фінансового результату |
| 1 | 2 |
| За значенням підсумкового результату господарювання | Позитивний фінансовий результат – прибуток  Негативний фінансовий результат – збиток |
| У розрізі видів діяльності | Фінансовий результат від звичайної діяльності (операційної, неопераційної) та надзвичайних подій |
| За процесом формування | Валовий прибуток (збиток), фінансовий результат до оподаткування, чистий прибуток (збиток) |
| За характером оподаткування прибутку | Оподаткована частина прибутку та неоподаткована його частина |
| За періодом формування | Прибуток (збиток) попереднього періоду та прибуток (збиток) звітного періоду |
| За характером розподілу прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов’язкових платежів (чистого прибутку) | Частина прибутку, що капіталізується і частина прибутку, що споживається |

Отже, ефективність діяльності підприємства виражається у фінансових результатах діяльності господарюючих суб’єктів. Економічний підсумок господарської діяльності підприємства, виражений у вартісній (грошовій) формі, являє собою фінансові результати. Якість прийняття управлінських рішень щодо фінансових результатів залежить від інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку.

# 1.2. Значення і завдання обліку та аудиту фінансових результатів підприємства

Прибуток як бажаний фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства виступає рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців. Прагнення отримати прибуток сприяє розподілу та використанню прибутку, введенню досягнень науково-технологічного прогресу, зниженню витрат, поліпшенню якості продукції та її споживчих якостей. Надання достовірної та своєчасної інформації користувачам є головним завдання бухгалтерського обліку, що породжує забезпечення достовірності формування кожного з показників фінансової звітності, зокрема прибутку або збитку.

Сучасна методика визначення результату діяльності, а також порядок його розподілу не завжди надає користувачам публічної фінансової звітності достовірну інформацію, яка є підґрунтям для оцінки ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Саме тому, сучасні умови господарювання спонукають до перегляду процесу визначення результатів діяльності, які за своєю природою повинні забезпечувати приріст власного капіталу.

Інформаційною базою для прийняття виважених управлінських рішень щодо фінансових результатів підприємства є система бухгалтерського обліку та, як результат її функціонування, фінансова звітність підприємства.

Завданнями обліку фінансових результатів підприємства є:

− відображення фактів господарського життя, пов’язаних зі зміною прибутку або збитку у первинних документах;

− систематизація інформації щодо фінансових результатів у регістрах аналітичного та синтетичного обліку;

− узагальнення інформації про фінансові результати підприємства у фінансовій звітності;

− визначення розміру прибутку або збитку за даними податкового обліку;

− складання та подання податкової звітності.

У зв’язку з формуванням ринкових відносин в Україні та значними економічними перетвореннями відбувається перебудова господарського механізму. Тому неспроможними задовольнити нові потреби в інформації показали себе методи і форми економічного контролю, які мали місце при тоталітарній системі. Сьогодні в країні існують як державні, так і недержавні контролюючі органи, які здатні забезпечити потрібною інформацією всіх її користувачів. Проте, вважаємо, що особливе місце належить незалежній формі контролю, а саме – аудиту. Він є одним з найефективніших сьогодні і, з впевненістю можна сказати, залишиться ним у майбутньому.

Аудит як одна із форм фінансового контролю – це оцінка фінансової діяльності господарюючого суб’єкта за даними бухгалтерського обліку, а також надання аудиторських послуг, консультацій з питань бухгалтерського, фінансового та управлінського обліку, фінансової звітності, оподаткування, інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності. У зв’язку з широким змістом аудиту накреслено коло питань, які можуть бути вирішені з його допомогою, а саме:

– мінімізація витрат підприємства та максимізація прибутку;

– уникнення економічних санкцій з боку державних контролюючих органів за результатами документальних перевірок;

– визначення найефективнішій облікової політики і системи контролю за здійсненими господарськими операціями;

– визначення доцільності обраних методів оцінки активів під час розрахунку основних показників діяльності підприємства, таких як: рентабельність, прибутковість, платоспроможність;

– підтвердження правильності інформації, а також документальне підтвердження дебіторської заборгованості при визначенні фінансових результатів;

– якісний контроль отримання та відображення в системі бухгалтерських рахунків прибутку;

– правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат, віднесення їх на собівартість реалізованої продукції та на витрати періоду підприємства, а також правильність калькулювання її собівартості;

– оцінка балансового прибутку, його розподіл та використання.

Аналіз впливу різних факторів на величину прибутку. Вирішення всіх вищеперерахованих завдань обумовлено тим, що сьогодні зростає потреба в об’єктивній кількісній і якісній оцінці визначення фінансових результатів господарської діяльності підприємства, їх відповідності встановленим критеріям і зацікавленості користувачів у достовірності інформації про фінансові результати.

Разом з тим, вважаємо, що аудитор при перевірці фінансових результатів діяльності підприємства за критеріями оцінки фінансової звітності повинен встановити:

– правильність відображення: встановлюється реальність та точність відображення фінансових результатів;

– за повнотою: вивчається, чи всі реально отримані фінансові результати відображені у звітності;

– належність: встановлюється, чи всі відображені прибутки (збитки) належать підприємству, що перевіряється;

– за оцінкою: встановлюється правильність визначення фінансових результатів у відповідності з прийнятою обліковою політикою підприємства;

– законність: перевіряється дотримання законів та інших нормативних документів щодо фінансових результатів діяльності підприємства;

– достовірність: відповідність показників звітності даним у первинних документах;

– відповідність: віднесення прибутку чи збитку до відповідного йому звітного періоду, в якому його отримано;

– постійність: встановлюється постійність методів визначення фінансових результатів діяльності підприємства протягом звітного періоду.

Варто зазначити, що аудиторська перевірка фінансових результатів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

Метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників Звіту про фінансові результати та їх використання, встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів від реалізації, інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів, надзвичайних доходів чинним норматив- ним документам.

Отже, у ході аудиту фінансових результатів вивчається облікова політика щодо обліку доходів та фінансових результатів, умови ви- знання доходів від звичайної діяльності; повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів; наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності; правильність та своєчасність відображення до- ходів у первинних документах та облікових регістрах.

# 1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановка облікової роботи на ньому

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» – провідний виробник курятини в Україні з найбільшою часткою на ринку і високою впізнаваністю бренда своїх продуктів.

1998 року Юрій Косюк заснував АТЗТ «Миронівський хлібопродукт». Компанія здобуває контрольний пакет акцій у ВАТ «Миронівський завод з виготовлення круп і комбікормів» і стає одним з провідних зерноторгових підприємств України.

1999 року підприємство викуповує та модернізує птахофабрику «Перемога». На оновленому підприємстві «Перемога Нова» починається промислове виробництво м’яса птиці.

2002 року на ринок виходить перший в Україні бренд охолодженої курятини «Наша Ряба».

2003 року у грудні Миронівський хлібопродукт стає першою українською компанією, що отримала кредит від Міжнародної фінансової корпорації (IFC). Кошти спрямовані на збільшення та модернізацію виробничих потужностей.

Реалізуючи стратегію диверсифікації, у період між 2003 і 2006 роками МХП ініціює низку нових напрямків діяльності:

̶ вирощування кукурудзи, соняшнику, пшениці, ріпаку та інших культур;

̶ виробництво ковбасних виробів і м'ясних напівфабрикатів;

̶ розведення великої рогатої худоби для виробництва яловичини преміум-класу під торговельною маркою «Сертифікований Ангус»;

̶ виробництво гусячої печінки та фуа-гра.

2004 року на Миронівському заводі з виготовлення круп і комбікормів введено в експлуатацію олієпресовий завод - як наступний етап втілення стратегії вертикальної інтеграції. Його мета - виробництво рослинного протеїну з насіння соняшнику для подальшого виробництва комбікормів.

Цього ж року починається продаж олії - побічного продукту при виробництві рослинного протеїну.

2005 року до складу Миронівського хлібопродукту входить утворене 2004 року підприємство «Зернопродукт», що займається вирощуванням кукурудзи, пшениці, ячменю і соняшнику.

Цього ж року частиною Миронівський хлібопродукт стає також «Катеринопільський елеватор» (комбікормовий завод і потужності для зберігання зернових та олійних культур). Це дозволяє компанії збільшити контроль за виробництвом комбікормів.

Щоб виробляти бетонні панелі для будівництва пташників, МХП в травні включає до свого складу Черкаський завод залізобетонних виробів.

2006 року 30 травня, згідно із законодавством Люксембургу, створюється холдингова компанія MHP. S.A.

У січні закінчується будівництво першого в Україні заводу з виробництва м'ясних напівфабрикатів - Миронівського м'ясопереробного заводу «Легко» (ТМ «Легко!»). До складу компанії з цього року також входять такі підприємства, як Науково-виробнича фірма «Урожай» (рослинництво) та «Дружба народів» (рослинництво та птахівництво).

Цього ж року МХП завершує випуск єврооблігацій на суму 250 млн. доларів США.

2007 року в експлуатацію вводиться перша виробнича лінія Миронівської птахофабрики (потужність - близько 110 тис. тонн курятини на рік). Для повного забезпечення цього підприємства ресурсами та кормами на «Катеринопільському елеваторі» вводяться в експлуатацію дві додаткові лінії виробництва комбікормів, а також збільшуються потужності Старинської птахофабрики для виробництва інкубаційного яйця.

2008 року Миронівський хлібопродукт проводить первинне публічне розміщення акцій (у формі глобальних депозитарних розписок) на Лондонській фондовій біржі. Таким чином, «Миронівський хлібопродукт» стає першою українською аграрною компанією, що провела лістинг на основному майданчику Лондонської фондової біржі.

Група отримує контроль над 80% акцій заводу «Український бекон», що виробляє м'ясні вироби. Розширюється продуктова лінійка Миронівського хліборпродукту за рахунок таких брендів м'ясоковбасних виробів, як «Бащинський» та «Європродукт».

З цього року компанія повністю забезпечує свої потреби в кукурудзі, що використовується при виробництві комбікормів.

2009 року Миронівська птахофабрика виходить на повну виробничу потужність (вводиться в експлуатацію друга виробнича лінія). Тепер потужність виробництва складає близько 200 тис. тон курятини на рік. На сьогодні Миронівська птахофабрика - найбільше підприємство на українському ринку промислового виробництва курятини і одне з найбільших у Європі.

У вересні збільшуються потужності з переробки соняшнику на «Катеринопільському елеваторі». Це дозволяє МХП задовольнити попит на необхідний для виробництва комбікормів соняшниковий протеїн, який зростає дедалі більше. Завдяки цьому виробництво олії збільшується на 50%.

У квітні проводиться успішний рестайлінг ТМ «Наша Ряба».

2010 року починається будівництво Вінницької птахофабрики (м. Ладижин). Планова сумарна потужність підприємства - 440 тис. тон курятини на рік. Після введення в експлуатацію всіх виробничих ліній це буде найбільше підприємство такого профілю в Європі та одне з найбільших у світі.

Рефінансовано 250 млн. дол США єврооблігацій і отримано 330 млн. доларів США до 2015 року.

В грудні в ході SPO власник Миронівського хлібопродукту Юрій Косюк продає близько 10% акцій компанії. У вільному обігу відтепер знаходяться близько 35% акцій компанії.

2011 року Миронівський хлібопродукт починає розробку пілотного проекту «Біогаз», що передбачає будівництво біогазової станції, що працюватиме на курячому посліді на потужностях птахофабрики «Оріль-Лідер» (Дніпропетровська обл.). Об'єм інвестицій - близько $15 млн. на одну установку.

Потужність станції складе 5 МВт на рік. Біогазова станція зменшить «вуглецевий слід» і допоможе знизити виробничі видатки. Мета компанії - енергетична ефективність та незалежність.

У 2012 році була побудована і введена в експлуатацію перша черга Вінницького комплексу. На середину 2014 року запланований вихід на річний рівень виробництва в розмірі близько 220 тис. тонн.

У квітні 2012 р. Мирорнівський хлібопродукт розпочав будівництво біогазової станції на птахофабриці «Оріль-Лідер». У  грудні 2012 року перший ферментатор був уведений в експлуатацію в тестовому режимі.

МХП збільшив свій земельний банк приблизно на 5 тис. га.

4 грудня влада ЄС проголосувала за включення України до списку країн, які мають право експорту продуктів птахівництва до країн Європейського Союзу. Відповідно до Регламенту ЄС № 88/2013, з 31 січня 2013 Україна отримала право на експорт продуктів птахівництва в країни ЄС.

На Вінницькій птахофабриці на повну потужність працюють сім зон вирощування.

Компанія успішно випускає єврооблігації на суму US$750 млн. терміном до 2020 р. та пропонує до обміну облігації, термін яких спливає у 2015 р. Миронівський хлібопродукт вперше виплачує квартальні дивіденди акціонерам компанії у розмірі US$1,12 на 1 акцію, що еквівалентно US$120 млн.

Три підприємства компанії отримали єврономери, що дозволяють експортувати їхню продукцію в країни ЄС: Миронівська птахофабрика, МПЗ «Легко», Птахофабрика «Снятинська Нова».

Завдяки новим придбанням у Росії (40 тис. га) і в Україні (35 тис. га) земельний банк МХП сягає 360 тис. га.

Упродовж 2015 року проведена реконструкція бройлерної птахофабрики Миронівського хлібопродукту «Перемога Нова», яка була переведена в статус птахофабрики батьківського поголів’я.

На птахофабриці «Оріль-Лідер» та Миронівській птахофабриці було розширено потужності з вирощування птиці. У м. Миронівка було введено в роботу нову лабораторію для потреб МПЗ «Легко», Миронівського заводу з виготовлення круп і комбікормів та Миронівської птахофабрики.

У червні Миронівський хлібопродукт обміняв свої активи у Воронезькій області РФ «Воронеж Агро Холдинг» (40 тис. га землі та елеватори на 150 тис. т) на активи ТОВ «Агрокультура» у Львівській, Тернопільській, Івано-Франківській областях України (60 тис. га землі та елеватори на 90 тис. т).

Компанія активно впроваджує інноваційні технології точного землеробства та адміністрування земельного банку на всіх своїх рослинницьких підприємствах.

Протягом 2015 року в межах ТОВ «Катеринопільський елеватор» було збудовано і введено в експлуатацію перший в Миронівському хлібопродукті олієекстракційний завод, який повністю забезпечує потреби МХП в соєвому шроті.

У Брюсселі шість продуктів Миронівського хлібопродукту отримали європейські нагороди Міжнародного інституту смаку та якості (ITQI – International Taste & Quality Institute). Усі подані на конкурс продукти отримали нагороди, найвищу оцінку здобув продукт «Крило апетитне».

2017 року відбувся рестайлінг компанії Миронівський хлібопродукт. 7 листопада 2017 року Миронівський хлібопродукт презентував оновлений логотип Групи Миронівський хлібопродукт усім співробітникам та громадськості. Новий знак – це трансформація історичного елементу «млин», який присутній у логотипі компанії ще з 1998 року.

За голландською моделлю відкрито переробне підприємство у Словаччині.

Розпочато спільний проект агрохолдингу Миронівський хлібопродукт з Radar Tech і Agrohub – MHP accelerator, який спрямований на пошук, розвиток і інтеграцію стартапів у сфері агробізнесу.

Директор департаменту технологій якості продуктів Олена Косюк вперше представила Миронівський хлібопродукт на Міжнародному форумі IFC з безпечності харчової продукції. Це стало можливим завдяки тому, що Миронівський хлібопродукт – одна з перших компаній в Україні, яка впровадила на своїх підприємствах систему HAPP (аналіз небезпечних чинників та критичні точки контролю).

Розпочато будівництво другої черги Вінницької птахофабрики. Загальна потужність другої черги, яка буде введена в експлуатацію на 100% протягом наступних трьох років, становить 260 тис. тонн.

Миронівський хлібопродукт впроваджує у дистрибуційному центрі в ОАЕ систему  SAP S/4HANA, яка дозволяє автоматизувати бізнес-процеси та керувати потоками інформації в режимі реального часу. Планується подальше тиражування системи на всю компанію.

2018 року Компанія відсвяткувала своє 20-річчя. Урочисті заходи для співробітників та населення відбулись у Миронівці та у регіонах присутності холдингу. Було завершено будівництво другої черги Вінницької птахофабрики, що дало змогу у 2018 році збільшити обсяги виробництва курятини до 617 943 тон.

Розпочато будівництво ВП «Біогаз Ладиждин» – найбільшого біогазового комплексу з переробки курячого посліду в Європі та другої біогазової станції МХП. До кінця року було запущено 1 чергу потужністю 10 МВт.

У 2018 році Миронівський хлібопродукт розпочав роботу над угодою щодо придбання Perutnina Ptuj, міжнародної та найбільшої компанії з виробництва курятини і продуктів з м'яса птиці в Південно-Східній Європі. Завершено угоду на початку 2019 року.

Експорт продукції охопив більше ніж 80 країн світу.

Розпочато масштабний проект діджиталізації усіх бізнес-процесів компанії, який має на меті підвищити ефективність діяльності усіх систем.

Створено MHP Channel – діджитал еко-систему, яка включає, усі онлайн-канали комунікації: сторінки Миронівський хлібопродукт та Миронівський хлібопродукт СТАРТ в Facebook та Instagram, офіційний Youtube та Telegram-канали компанії.

Завершилась програма розвитку стартапів MHP accelerator 1.0, що націлена на пошук, розвиток та інтеграцію технологічних рішень у сфері агробізнесу. Переможці отримали можливість комерційного запуску свого рішення в партнерстві з Миронівський хлібопродукт.

Миронівський хлібопродукт став одним з найкращих роботодавців України за версією міжнародної консалтингової компанії Korn Ferry та українського бізнес-видання «Власть денег». Також компанія отримала спеціальну нагороду «За внесок в розвиток культури HR-брендінгу в Україні» від HH за програму кар’єрного розвитку «МХП Старт».

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» володіє та контролює всі етапи виробництва курятини: від вирощування зернових та олійних культур, виробництва комбікормів до виробництва інкубаційних яєць та вирощування бройлерного поголів’я, переробки, збуту, дистрибуції та продажу м’яса птиці (зокрема, через партнерські брендовані точки). Вертикальна інтеграція зменшує залежність ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» від постачальників і цін на сировину. Крім економічної ефективності вертикальна інтеграція дозволяє ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» втілювати сувору політику біобезпеки, контролювати якість сировини і кінцеву якість, а також безпечність продукції до точок продажу.

Для підтримки продажів ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» контролює дистрибуційну мережу, яка складається з 11 дистрибуційних центрів у великих містах України. МХП використовує власні вантажівки для доставки своєї продукції, що зменшує загальні транспортні витрати і час доставки.

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» також посідає провідну позицію в рослинництві: кукурудзу вирощує для виробництва комбікормів, а інші культури – пшеницю, ріпак тощо – продає третім особам.

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» орендує сільськогосподарські угіддя, які розташовані здебільшого в родючих чорноземних регіонах України.

З 15 травня 2008 року акції МХП котируються на Лондонській фондовій біржі під тікером MHPC.

Оскільки підприємство працює на міжнародному ринку фінансовий звіт компанії публікується англійською мовою (додатки А, Б).

За результатами аналізу фінансової звітності за 2017-2019 рр. можна зробити наступні висновки.

*Таблиця 1.4*

**Показники стану та динаміки активів ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» на кінець 2017-20199 рр.**

*(тис. дол. США, %)*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2017 | 2018 | 2019 | Відхилення 2019 року від: | | 2019 рік у % до: | |
| 2017 | 2018 | 2017 | 2018 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Довгострокові активи |  |  |  |  |  |  |  |
| Основні засоби | 1383102 | 1498530 | 2049298 | 666196 | 550768 | 148,2 | 136,8 |
| Права на використання активів | - | - | 229244 | 229244 | 229244 | - | - |
| Земельні ділянки | 45410 | 48809 | - | -45410 | -48809 | - | - |
| Відкладені активи | 121 | - | 2284 | 2163 | 2284 | у 18,8 разів | - |
| Довгострокові біологічні активи | 20405 | 23329 | 29652 | 9247 | 6323 | 145,3 | 127,1 |

*Продовж. табл. 1.4*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Довгострокові банківські депозити | 2524 | 3387 | 3298 | 774 | -89 | 130,7 | 97,4 |
| Інші довгострокові активи | 24817 | 59869 | 23713 | -1104 | -36156 | 95,6 | 39,6 |
| Разом довгострокові активи | 1476379 | 1633924 | 2508854 | 1032475 | 874930 | 169,9 | 153,5 |
| Поточні активи |  |  |  |  |  |  |  |
| Запаси | 226368 | 273522 | 208389 | -17979 | -65133 | 92,1 | 76,2 |
| Біологічні активи | 141028 | 179290 | 205747 | 64719 | 26457 | 145,9 | 114,8 |
| Сільсько-господарська продукція | 183407 | 224789 | 215816 | 32409 | -8973 | 117,7 | 96,0 |
| Інші поточні активи | 25327 | 32858 | 52573 | 27246 | 19715 | 207,6 | 160,0 |
| Дебіторська заборгованість з бюджетом | 37767 | 45146 | 30030 | -7737 | -15116 | 79,5 | 66,5 |
| Заборгованість покупців та замовників | 62305 | 69305 | 124474 | 62169 | 55169 | 199,8 | 179,6 |
| Гроші та їх еквіваленти | 125554 | 211768 | 340735 | 215181 | 128967 | у 2,7 рази | 160,9 |
| Разом поточні активи | 801756 | 1036678 | 1181641 | 379885 | 144963 | 147,4 | 114,0 |
| Разом активи | 2278135 | 2670665 | 3690495 | 1412360 | 1019830 | 162,0 | 138,2 |

За даними аналізу величина активів ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» протягом 2017-2019 рр. постійно зростає. У 2019 році порівняно із 2017 роком цей показник збільшився на 1412360 тис. дол. США (або 62 %), а у 2019 році порівняно із 2018 роком – на 1019830 тис. дол.. США (або 38,2 %).

Показники, що характеризують стан та динаміку власного капіталу підприємства наведено у табл. 1.5.

*Таблиця 1.5*

**Показники стану та динаміки власного капіталу ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» на кінець 2017-20199 рр.**

*(тис. дол. США, %)*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2017 | 2018 | 2019 | Відхилення 2019 року від: | | 2019 рік у % до: | |
| 2017 | 2018 | 2017 | 2018 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Власний капітал |  |  |  |  |  |  |  |
| Статутний капітал | 284505 | 284505 | 284505 | - | - | 100,0 | 100,0 |
| Неоплачений капітал | -48503 | -44593 | -44593 | 3910 | - | 91,9 | 100,0 |
| Додатковий капітал | 175291 | 174022 | 174022 | -1269 | - | 99,3 | 100,0 |
| Резервний капітал | 661454 | 642800 | 862435 | 200981 | 219635 | 130,4 | 134,2 |
| Нерозподілений прибуток | 925978 | 1040327 | 1148113 | 222135 | 107786 | 124,0 | 110,4 |
| Вилучений капітал | -1030159 | -1015591 | -842188 | 187971 | 173403 | 81,8 | 82,9 |
| Власний капітал материнської компанії | 968566 | 1081470 | 1582294 | 613728 | 500824 | 163,4 | 146,3 |
| Частка меншості | 17141 | 16536 | 13572 | -3569 | -2964 | 79,2 | 82,1 |
| Разом власний капітал | 985707 | 1098006 | 1595866 | 610159 | 497860 | 161,9 | 145,3 |

За даними аналізу величина власного капіталу ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» протягом 2017-2019 рр. постійно зростає. У 2019 році порівняно із 2017 роком цей показник збільшився на 610159 тис. дол. США (або 61,9 %), а у 2019 році порівняно із 2018 роком – на 497860 тис. дол.. США (або 45,3 %).

Показники, що характеризують стана та динаміку зобов’язань підприємства ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» у 2017-2019 рр. наведено у табл. 1.6.

*Таблиця 1.6*

**Показники стану та динаміки зобов’язань ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» на кінець 2017-20199 рр.**

*(тис. дол. США, %)*

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | 2017 | 2018 | 2019 | Відхилення 2019 року від: | | 2019 рік у % до: | |
| 2017 | 2018 | 2017 | 2018 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Довгострокові зобов’язання |  |  |  |  |  |  |  |
| Кредити банків | 138817 | 105783 | 7588 | -131229 | -98195 | 5,5 | 7,2 |
| Випущені облігації | 970088 | 1090935 | 1365669 | 395581 | 274734 | 140,8 | 125,2 |
| Фінансові облігації | 7410 | 9087 | 151789 | 144379 | 142702 | у 20,5 разів | 1670,4 |
| Відкладені доходи |  | 34578 | 49933 | 49933 | 15355 | - | 144,4 |
| Відстрочені податкові зобов’язання | 23730 | 12953 | 55305 | 31575 | 42352 | 233,1 | 427,0 |
| Разом довгострокові зобов’язання | 1253336 | 1140045 | 1704448 | 451112 | 564403 | 136,0 | 149,5 |
| Поточні зобов’язання |  |  |  |  |  |  |  |
| Заборгованість перед постачальниками | 43175 | 66398 | 147334 | 104159 | 80936 | 341,2 | 221,9 |
| Інші поточні зобов’язання | 50296 | 96383 | 131994 | 81698 | 35611 | 262,4 | 136,9 |
| Короткострокові кредити банків | 36917 | 132715 | 24945 | -11972 | -107770 | 67,6 | 18,8 |
| Доходи майбутніх періодів | 17955 | 19472 | 21789 | 3834 | 2317 | 121,4 | 111,9 |
| Короткострокові облігації | 4040 | 4355 | 64074 | 60034 | 59719 | у 15,9 разів | у 14,7 разів |
| Разом поточні зобов’язання | 152383 | 319323 | 390181 | 237798 | 70858 | у 2,6 рази | 122,2 |
| Разом зобов’язання | 1292428 | 1572659 | 2094629 | 802201 | 521970 | 162,1 | 133,2 |
| Разом власний капітал і зобов’язання | 2278135 | 2670665 | 3690495 | 1412360 | 1019830 | 162,0 | 138,2 |

Показники, що характеризують стан та динаміку доходів, витрат та фінансових результатів підприємства наведено на рис. 1.1.

**Рис. 1.1. Показники динаміки доходів, витрат та фінансових результатів ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2017-2019 рр.**

За результатами аналізу можна побачити, що доходи та собівартість реалізації протягом 2017-2019 рр. зростають, у той час як чистий прибуток у 2018 році скоротився порівняно із 2017 роком. Позитивною тенденцією є те, що підприємству у 2019 році вдалося збільшити свою прибутковість та отримати прибуток у розмірі 215283 тис. дол. США, що більше за показник 2017 та 2018 року.

# Висновки за розділом 1

Метою створення підприємства є отримання прибутку. Як економічна категорія прибуток завжди знаходився у центрі уваги науковців. Для вчених-бухгалтерів цікавими були проблеми визначення поняття «прибуток», підходи до його визнання, оцінки, відображення у системі рахунків та у фінансовій звітності.

Використовуючи історичних підхід до вивчення прибутку як одного із різновидів фінансових результатів було встановлено етапи розвитку наукових знань про прибуток, які відображено у наукових працях з бухгалтерського обліку у різні часи. Серед них: 1) облік результатів торгівельних операцій середньовічними купцями; 2) відображення прибутку на рахунках бухгалтерського обліку; 3) розмежування доходів, що реалізовані у грошових коштах, від нереалізованих; 4) диференціювання фінансових результатів; 5) момент визнання та відображення в обліку прибутку; 6) характеристика рахунку прибутків і збитків; 7) використання оцінки при визначенні фінансового результату.

На підставі узагальнення наукових праць вчених-бухгалтерів різних часів, погоджуємось з тим, що фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, це може бути прибуток або збиток, що, у свою чергу, приводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу. І саме отриманий фінансовий результат характеризує результативність діяльності підприємства.

Види фінансових результатів класифікують за таким ознаками: 1) за значенням підсумкового результату господарювання; 2) у розрізі видів діяльності; 3) за процесом формування; 4) за характером оподаткування прибутку; 5) за періодом формування; 6) за характером розподілу прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов’язкових платежів (чистого прибутку).

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться з метою надання зацікавленим користувачам інформації про результати діяльності підприємства у різних розрізах за різні проміжки часу.

Метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та їх використання, встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів від реалізації, інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів, надзвичайних доходів чинним нормативним документам.

Аудитор при перевірці фінансових результатів діяльності підприємства за критеріями оцінки фінансової звітності повинен встановити:

– правильність відображення: встановлюється реальність та точність відображення фінансових результатів;

– за повнотою: вивчається, чи всі реально отримані фінансові результати відображені у звітності;

– належність: встановлюється, чи всі відображені прибутки (збитки) належать підприємству, що перевіряється;

– за оцінкою: встановлюється правильність визначення фінансових результатів у відповідності з прийнятою обліковою політикою підприємства;

– законність: перевіряється дотримання законів та інших нормативних документів щодо фінансових результатів діяльності підприємства;

– достовірність: відповідність показників звітності даним у первинних документах;

– відповідність: віднесення прибутку чи збитку до відповідного йому звітного періоду, в якому його отримано;

– постійність: встановлюється постійність методів визначення фінансових результатів діяльності підприємства протягом звітного періоду.

Варто зазначити, що аудиторська перевірка фінансових результатів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

Дослідження особливостей обліку та аудиту фінансових результатів проводиться на матеріалах підприємства ПрАТ «Миронівський хлібопродукт».

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» – провідний виробник курятини в Україні з найбільшою часткою на ринку і високою впізнаваністю бренда своїх продуктів.

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» володіє та контролює всі етапи виробництва курятини: від вирощування зернових та олійних культур, виробництва комбікормів до виробництва інкубаційних яєць 6 та вирощування бройлерного поголів’я, переробки, збуту, дистрибуції та продажу м’яса птиці (зокрема, через партнерські брендовані точки). Вертикальна інтеграція зменшує залежність

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» від постачальників і цін на сировину. Крім економічної ефективності вертикальна інтеграція дозволяє ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» втілювати сувору політику біобезпеки, контролювати якість сировини і кінцеву якість, а також безпечність продукції до точок продажу.

Для підтримки продажів ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» контролює дистрибуційну мережу, яка складається з 11 дистрибуційних центрів у великих містах України. МХП використовує власні вантажівки для доставки своєї продукції, що зменшує загальні транспортні витрати і час доставки.

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» також посідає провідну позицію в рослинництві: кукурудзу вирощує для виробництва комбікормів, а інші культури – пшеницю, ріпак тощо – продає третім особам.

ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» орендує сільськогосподарські угіддя, які розташовані здебільшого в родючих чорноземних регіонах України.

З 15 травня 2008 року акції ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» котируються на Лондонській фондовій біржі під тікером MHPC.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності. Враховуючи, що підприємство є акціонерним товариством – звітність підприємства підлягає обов’язковому аудиту.

# Розділ 2

# Методика обліку фінансових результатів на вітчизняних підприємствах та напрями її удосконалення

# 2.1. Організація обліку фінансових результатів вітчизняних підприємств

Підходи до організації та методики бухгалтерського обліку фінансових результатів, а також відображення інформації щодо прибутку або збитку підприємства у фінансовій звітності регламентується Податковим кодексом України, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

**Нормативно-правові документи, якими регламентовано бухгалтерський облік та особливості відображення у фінансовій звітності фінансових результатів підприємства**

|  |  |
| --- | --- |
| Назва нормативно-правового акту | Характеристика |
| 1 | 2 |
| Закон України «Про бухгал­терський облік та фінансову звітність в Україні» | Визначає основні принципи органі­зації бухгалтерського обліку на під­приємстві та складання фінансової звітності;  встановлює порядок складання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку |
| Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | Встановлює основні вимоги щодо виз­нання та розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності |
| Н(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» | Встановлює основні вимоги щодо виз­нання та розкриття інформації про фінансові результати у консолідованій фінансовій звітності |
| П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» | Визначається порядок виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередні роки шляхом коригування сальдо нероз­поділеного прибутку на початок звітного періоду |

*Продовж. табл. 2.1*

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| П(С)БО 17 «Податок на прибуток» | Визначає методологічні засади форму­вання в бухгалтерському обліку ін­формації про витрати, доходи, активи й зобов’язання з податку на прибуток |
| [П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0647%2D01&p=1154500806233111) | Визначає методологічні засади форму­вання в бухгалтерському обліку ін­формації про прибуток на акцію |
| [П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0161-00) | Визначає методологічні засади форму­вання у звітності суб’єкта малого підприємництва інформації про фінансові результати |
| [П(С)БО 26 «Виплати працівникам»](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1025%2D03&p=1154499496004944) | Визначає методологічні засади форму­вання в бухгалтерському обліку виплат працівникам, у тому числі за рахунок прибутку |
| Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтер­ського обліку активів, капі­талу, зобов’язань і господар­ських підприємств і органі­зацій операцій | Встановлює види, призначення й по­рядок ведення рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів; порядок закриття транзитних рахунків |
| Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства | Визначає елементи облікової політики щодо доходів, витрат, фінансових результатів |

В діяльності підприємства правильно і раціонально налагоджена організація обліку забезпечує формування інформації про стан активів, власного капіталу, зобов’язань та результатів проведення фінансово-господарських операцій за певний період. Система організації обліку фінансових результатів підприємства включає такі основні підсистеми: оперативний, управлінський та фінансовий облік, в межах яких формується інформацію про фінансові результати.

Оперативний облік забезпечує первинне оформлення господарських операцій щодо виникнення доходів і витрат для подальшого відображення в регістрах обліку. Управлінська підсистема забезпечує визначення результату від основної діяльності підприємства (виробництво і реалізація продукції).

Враховуючи, що даний результат формує найбільшу питому вагу загального чистого прибутку/збитку вважаємо доцільним виокремлювати результати основної діяльності окремим субрахунком та статтею у звітній формі про результати діяльності та формувати внутрігосподарський звіт про фінансові результати, що надасть такі переваги як:

− забезпечення аналітичного відділу уже згрупованою інформацією про фінансові результати від окремих видів діяльності чи діяльності підрозділів;

− можливість проаналізувати неефективні види продукції та визначити причини;

− вдало організований управлінський облік дозволяє оперативно реагувати на зміну показників, тобто підвищення релевантності інформації.

Фінансова підсистема об’єднує результати одержані від основного виду діяльності підприємства (тобто результат узагальнений в управлінському обліку) та результати іншої звичайної діяльності.

Тобто в підприємстві є два рівні формування інформації про фінансові результати: внутрігосподарський (оперативний, управлінський) та фінансовий.

Внутрішньогосподарський забезпечує формування інформації за видами продукції, напрямами роботи, структурними підрозділами. Фінансовий враховує і інші види діяльності і формування фінансових результатів в цілому. Особливості організації фінансового обліку фінансових результатів на конкретному підприємстві формуються на підставі обраної підприємством облікової політики.

Порядок формування облікової політики в Україні регулюється рядом нормативно-правових актів різного підпорядкування, основними з яких є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства тощо.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

На облікову політику підприємства впливають різноманітні чинники:

– форма власності та організаційно-правова форма підприємства;

– вид діяльності;

– організаційна структура управління та виробнича структура підприємства;

– кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсяг продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених структурних підрозділів, дочірніх підприємств, філій тощо;

– особливості оподаткування підприємства;

– поточна та стратегічна мета бізнесу;

– ступінь матеріально-технічного оснащення (наявність комп’ютерної техніки, можливості програмного забезпечення);

– рівень кваліфікації працівників бухгалтерії;

– технологічні особливості виробництва, особливості організації процесів постачання та збуту;

– системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками;

– взаємини з фінансовими структурами;

– система звітності перед власниками, а також іншими користувачами облікової інформації;

– стан законодавства та перспективи його зміни.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства обрані елементи повинні регламентуватися і затверджуватися внутрішнім розпорядчим документом кожного конкретного підприємства. Таким розпорядчим документом може бути наказ, положення або розпорядження про облікову політику.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства мають бути відображені усі елементи облікової політики, що застосовуються на конкретному підприємстві, обрані із переліку, наведеного у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства.

Аналіз елементів облікової політики підприємства дає змогу стверджувати, що більшість із них прямо або опосередковано впливають на величину фінансових результатів підприємства. Зазначимо ті, що, на нашу думку, впливають найбільше на фінансові результати підприємства (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2*

**Елементи облікової політики, що впливають на фінансові результати підприємства, визначені Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства**

|  |  |
| --- | --- |
| Група елементів облікової політики | Перелік елементів облікової політики |
| Елементи облікової політики щодо доходів | − порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;  − порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом |
| Елементи облікової політики щодо витрат | − порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;  − застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій;  − перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;  − перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);  − базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу |
| Елементи облікової політики щодо фінансових результатів | − підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.  − порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);  − дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу |

Досліджуючи організацію обліку на підприємствах варто відзначити, що не всі із перелічених елементів облікової політики мають зазначатися у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Приватна власність, у якій перебуває підприємство зумовлює відсутність у розпорядчому документі про облікову політику відображення порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку, оскільки зазначений елемент облікової політики використовується для державних і комунальних підприємств.

Кріт цього, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

1) щомісячно;

2) щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший спосіб є найбільш доцільним, оскільки складання проміжної звітності є обов’язковим, тому визначення фінансового результату щомісячно є доречним.

На досліджуваному підприємстві організація обліку фінансових результатів здійснюється відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. В обліковій політиці підприємства зазначена така інформація щодо особливостей формування доходів, витрат та фінансових результатів підприємства:

1) метою підготовки та подання фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб`єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність товариства також демонструє результати того, як управлінський персонал ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про ПрАТ «Миронівський хлібопродукт»: активи, зобов’язання, власний капітал, доходи та витрати, у тому числі прибутки та збитки, внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, грошові потоки;

2) будь-які прибутки або збитки, які виникають у зв'язку із припиненням визнання активу (розраховані як різниця між чистими надходженнями від вибуття активу та його балансовою вартістю), включаються до звіту про прибутки та збитки за рік, в якому відбулось припинення визнання об'єкту. Дооцінка основного засобу прямо переноситься до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу.

Інших особливостей організації обліку фінансових результатів на ПрАТ «Миронівський хлобопродукт» в обліковій політиці підприємства не зазначено.

# 2.2. Особливості ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів та порядку їх відображення у фінансовій звітності відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку

Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог національних стандартів проводиться на підставі Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Планом рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення та систематизації інформації про фінансові результати визначено рахунок 79 »Фінансові результати» та рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Іншій операційний дохід»), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і з кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у порядку закриття цих рахунків.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом - збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»;

442 «Непокриті збитки»;

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

На субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

Типові кореспонденції рахунків з обліку формування та розподілу прибутку підприємства наведено у табл. 2.2.

*Таблиця 2.2*

**Кореспонденція бухгалтерських рахунків з фінансових результатів підприємства**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Зміст господарської операції | Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 |
| Відображено списання в порядку закриття рахунків й визначення фінансового результату операційної діяльності: |  |  |
| - собівартості реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг | 791 «Результат операційної діяльності» | 90 «Собівартість реалізації» |
| - адміністративних витрат | 92 «Адміністративні витрати» |
| - витрат на збут | 93 «Витрати на збут» |
| - інших витрат операційної діяльності | 94 «Інші витрати операційної діяльності» |
| - доходів від реалізації готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг | 70 «Доходи від реалізації» | 791 «Результат операційної діяльності» |
| - іншого операційного доходу | 71 «Інший операційний дохід» | 791 «Результат операційної діяльності» |
| Відображено включення до фінансових результатів від операційної діяльності сум нарахованого податку на прибуток | 791 «Результат операційної діяльності» | 98 «Податок на прибуток» |
| Відображено: |  |  |
| - прибуток, отриманий внаслідок здійснення операційної діяльності | 791 «Результат операційної діяльності» | 441 «Прибуток нерозподілений |
| - збиток, отриманий внаслідок здійснення операційної діяльності | 442 «Непокриті збитки» | 791 «Результат операційної діяльності» |
| Відображено списання в порядку закриття рахунків й визначення фінансового результату фінансових операцій |  |  |
| - фінансових витрат | 792 «Результат фінансових операцій» | 95 «Фінансові витрати» |
| - втрат від участі в капіталі | 792 «Результат фінансових операцій» | 96 «Втрати від участі в капіталі» |
| - доходів від участі в капіталі | 72 «Дохід від участі в капіталі» | 792 «Результат фінансових операцій» |
| - інших фінансових доходів | 73 «Інші фінансові доходи» | 792 «Результат фінансових операцій» |

*Продовж. табл. 2.2*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| Відображено включення до фінансових результатів фінансової діяльності сум нарахованого податку на прибуток | 792 «Результат фінансових операцій» | 98 «Податок на прибуток» |
| Відображено: |  |  |
| - прибуток, отриманий від фінансових операцій | 792 «Результат фінансових операцій» | 441 «Прибуток нерозподілений |
| - збиток, отриманий від фінансових операцій | 442 «Непокриті збитки» | 792 «Результат фінансових операцій» |
| Відображено списання в порядку закриття рахунків й визначення фінансового результату від іншої звичайної діяльності: |  |  |
| - інших витрат | 793 «Результат від іншої діяльності» | 97 «Інші витрати» |
| - інших доходів | 74 «Інші доходи» | 793 «Результат від іншої діяльності» |
| Відображено включення до фінансового результату іншої звичайної діяльності сум нарахованого податку на прибуток | 793 «Результат від іншої діяльності» | 98 «Податок на прибуток» |
| Відображено: |  |  |
| - прибуток, отриманий від іншої звичайної діяльності | 793 «Результат від іншої діяльності» | 441 «Прибуток нерозподілений |
| - збиток, отриманий від іншої звичайної діяльності | 442 «Непокриті збитки» | 793 «Результат від іншої діяльності» |
| Відображено формування резервного капіталу відповідно до установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку | 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» | 43 «Резервний капітал» |
| Відображено використання прибутку на нарахування дивідендів власникам акцій | 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» | 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» |
| Відображено використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства | 43 «Резервний капітал» | 442 «Непокриті збитки» |
| Відображено зменшення нерозподіленого прибутку за рахунок прибутку, використаного у звітному періоді | 441 «Прибуток нерозподілений | 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» |

За окремими рахунками у бухгалтерії відкриваються та ведуться регістри аналітичного обліку. Назва та зміст регістрів залежить від форми обліку, обраної на підприємстві.

Форма бухгалтерського обліку – це сукупність взаємопов’язаних облікових регістрів, а також способів відображення в них господарських операцій підприємства з урахуванням особливостей його діяльності та технології обробки інформації.

Сьогодні виділяють такі форми бухгалтерського обліку: меморіально-ордерна; журнальна; спрощена; автоматизована.

Меморіально-ордерна форма використовується переважно в бюджетних організаціях. На основі первинних документів, перевірених і згрупованих за певною ознакою, складають меморіальні ордери. У них вказується кореспонденція рахунків за господарською операцією та її сума. Усі меморіальні ордери після заповнення вносять за хронологічною послідовністю до реєстраційного журналу. Потім інформація відображається в Головній книзі за синтетичними рахунками. Переваги меморіально-ордерної форми − її відносна простота, гнучкість. Недоліки – складання великої кількості меморіальних ордерів, а також непристосованість регістрів до заповнення фінансової звітності.

При використанні журнальної форми обліку інформація з первинних та зведених документів переноситься в журнали й відомості. У перших записують суми, що відповідають кредитовому обороту за відповідними рахунками. У других фіксують суми дебетових оборотів за рахунками. Підсумкові записи зі журналів переносять до Головної книги. Найбільша перевага цієї форми бухгалтерського обліку – можливість зручно формувати інформацію для фінансової звітності. Недолік – громіздкість окремих журналів та відомостей.

Спрощена форма бухгалтерського обліку може вестися малими підприємствами за їх вибором. Вона передбачає два варіанти: проста та форма бухгалтерського обліку з використанням регістрів обліку майна.

При застосуванні простої господарської операції відображають у Книзі обліку господарських операцій. Форма бухгалтерського обліку з використанням обліку майна, окрім Книги обліку господарських операцій, передбачає також використання відомостей.

У випадку застосування автоматизованої форми бухгалтерського обліку, збір, систематизація та обробка облікової інформації відбувається зі спеціально розробленим програмним забезпеченням.

Види регістрів аналітичного обліку, що використовуються для накопичення та узагальнення інформації за рахунками 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» наведено на рис. 2.1.

Регістри аналітичного обліку, що використовуються для накопичення та узагальнення інформації за рахунками 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Журнал 6 за рахунком 79, журнал 7 – за рахунком 44 при журнальній формі обліку

Відомість 5-м (розділ ІІІ) при спрощеній формі обліку

Книга К-39 при книжково – журнальній формі обліку

**Рис. 2.1. Побудова аналітичного обліку за рахунками 79 «Фінансові результати», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» в бухгалтерії**

Після систематизації інформації щодо окремих об’єктів обліку у регістрах аналітичного обліку дані узагальнюються за синтетичними рахунками у Головній книзі та відображуються у фінансовій звітності.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», до складу фінансової звітності включаються: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Звіт про рух грошових коштів - звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Примітки до фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Відображення інформації про величину та зміни фінансових результатів підприємства здійснюється у всіх формах фінансової звітності у різних аспектах (табл. 2.3).

*Таблиця 2.3*

**Відображення інформації про фінансові результати у формах фінансової звітності**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Форма фінансової звітності | Розділ фінансової звітності | Код та назва рядка фінансової звітності |
| Баланс (Звіт про фінансовий стан) | І розділ пасиву «Власний капітал» | Рядок 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» |
| Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) | Розділ І «Фінансові результати» | Рядок 2090 «Валовий прибуток»;  Рядок 2095 «Валовий збиток» |
| Рядок 2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток)»;  Рядок 2195 «Фінансовий результат від операційної діяльності (збиток)» |
| Рядок 2290 «Фінансовий результат до оподаткування (прибуток)»;  Рядок 2295 «Фінансовий результат до оподаткування (збиток)» |
| Рядок 2305 «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування» |
| Рядок 2350 «Чистий фінансовий результат (прибуток)»;  Рядок 2355 «Чистий фінансовий результат (збиток)» |
| Розділ ІV «Розрахунок показників прибутковості акцій» | Рядок 2610 «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» |
| Рядок 2615 «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» |
| Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) | Розділ І «Рух коштів у результаті операційної діяльності» | Рядок 3500 «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» |
| Рядок 3515 «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» |
| Рядок 3520 «Збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій» |
| Звіт про власний капітал | - | Рядок 4100 «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» |
| Рядок 4200 «Виплати власникам (дивіденди)»;  Рядок 4205 «Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу»;  Рядок 4210 «Відрахування до резервного капіталу» |

У Балансі відображаються активи, зобов’язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі зобов’язань та власного капіталу.

У Балансі (Звіті про фінансовий стан), прибуток відображається у першому розділі пасиву «Власний капітал» за рядком 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

У Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності зазначено, що у статті «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» відображається або сума нерозподіленого прибутку, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку наводиться в дужках та вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

У Звіті про фінансові результати наводяться доходи і витрати, які відповідають критеріям, визначеним в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), прибуток відображається за рядками 2090 «Валовий прибуток» та 2095 «Валовий збиток».

Значення за статтею валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування» відображаються відповідно прибуток або збиток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток або збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.

Чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

У статті «Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» наводиться показник, що розраховується діленням різниці між сумою чистого прибутку (збитку) і сумою дивідендів на привілейовані акції на середньорічну кількість простих акцій в обігу.

У статті «Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію» відображається показник, що розраховується діленням скоригованого чистого прибутку (збитку) на скориговану середньорічну кількість простих акцій в обігу.

У звіті про рух грошових коштів розгорнуто наводяться суми надходжень та видатків грошових коштів підприємства, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

У статті «Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування» відображається прибуток або збиток до оподаткування за звітний період, наведений у звіті про фінансові результати.

У статті «Амортизація необоротних активів» відображається нарахована протягом звітного періоду амортизація на необоротні активи.

У статті «Збільшення (зменшення) забезпечень» відображається зміна (у графі «Надходження» − збільшення, у графі «Видаток» − зменшення) у складі забезпечень наступних витрат і платежів, які не пов’язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю.

У статті «Збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць» у графі «Надходження» відображаються збитки, у графі «Видаток» − прибутки від курсових різниць внаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквіваленти в іноземній валюті.

Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

У статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» відображається сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться суми виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу. Суб’єктами державного (комунального) сектору економіки у додаткових статтях наводиться інформація про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів, та на матеріальне заохочення. У примітках до річної фінансової звітності окремого розділу для деталізації про прибуток підприємства не виділено, проте для деталізації інформації щодо доходів та витрат виокремлено розділ V «Доході і витрати» та розрахунків за податком на прибуток виділено розділ ХІІ «Податок на прибуток».

На досліджуваному підприємстві бухгалтерський облік ведеться відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку на підставі яких формується фінансова звітність, яка у подальшому трансформується відповідно до вимог міжнародних стандартів.

# 2.3. Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про фінансові результати

У країнах з розвиненою ринковою економікою прибуток є інструментом суттєвого впливу на економічні інтереси суб'єктів господарювання у процесі прийняття управлінських рішень, метою здійснення фінансово-господарської діяльності, а також основою її подальшої диверсифікації. Він є одним із основних показників, які характеризують кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, його економічні успіхи та ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі досягнення поставлених цілей. Елементами, які безпосередньо пов'язані з формуванням прибутку і мають прямий вплив на цей показник, є доходи і витрати. В бухгалтерському обліку за національними стандартами вони відображаються при дотриманні принципів нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно з цими принципами результати господарських операцій визначаються тоді, коли вони здійснюються, а не в момент отримання або сплати грошових коштів. Відображення їх в обліку і фінансовій звітності відбувається у ті періоди, до яких вони належать, за умови прямого зв'язку доходів звітного періоду з витратами, які були понесені при отриманні цих доходів, з дотриманням принципу обачності.

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів дохід визначається як збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, що збільшує власний капітал, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників.

Відповідно до чинного законодавства України, Національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним, а це означає, що майже кожному П(С)БО відповідає МСФЗ. Так, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСФЗ 18 «Дохід» та включає елементи МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Порівнюючи основні положення П(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід», можна помітити, що вони практично ідентичні. При цьому варто констатувати, що П(С)БО 15 «Дохід» не дає визначення поняттю «дохід», оскільки воно трактується в іншому нормативно-правовому акті – Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Згідно з п. 7 МСФЗ 18 «Дохід», дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [31]. Не важко помітити, що визначення доходу, запропоноване НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» досить подібне, хоча й подане у дещо іншій редакції. Крім того, за своєю суттю не відрізняються також позиції щодо визнання та оцінки доходу (як від реалізації продукції (товарів), так і від надання послуг), методів оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг.

Разом з тим, існує ряд відмінностей у підході до класифікації доходів – у вітчизняній практиці вона є більш деталізованою, що відповідає потребам фінансового та управлінського обліку, а також національному Плану рахунків. Варто також відзначити, що у МСФЗ 18 «Дохід» деталізовано певні поняття, що були перейняті у вітчизняну практику, проте сутність їх достатньо не розкрита у П(С)БО.

Так, згідно з п. 10 МСФЗ 18 «Дохід», сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надають суб'єкти господарювання. У випадку відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою ніж номінальна сума грошових коштів, яка була чи буде отримана. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедливу вартість компенсації визначають шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Різницю між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визначають як дохід від відсотка [31].

Натомість у П(С)БО 15 «Дохід» поняття дисконтування майбутніх надходжень при визначенні справедливої вартості активів, що підлягають отриманню за умов відстрочення платежу, взагалі не застосовується, при цьому у п. 22 Положення зазначається, що у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів [24]. Тобто для вітчизняного обліку дисконтування як фактор врахування впливу часу не притаманне, що призводить до певного викривлення інформації, поданої у фінансових звітах.

Відповідно до вимог міжнародних стандартів розрізняють такі види доходів:

– реалізація товарів (продукції);

– надання послуг;

– використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, результатом чого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Не поширюються норми МСФЗ 18 «Дохід» на доходи, які виникають внаслідок інших операцій і визначення облікових підходів, які регламентуються іншими Міжнародними стандартами фінансової звітності.

До доходів, на які не поширюються норми МСФЗ 18 «Дохід», належать:

– доходи від надання активів в оренду (МСФЗ 17 «Оренда»);

– доходи від виконання будівельних контрактів (МСФЗ 11 «Будівельні контракти»);

– доходи від дивідендів, пов’язаних з інвестиціями, які обліковують за методом участі в капіталі (МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані компанії»);

– доходи від страхових контрактів страхових компаній (МСФЗ 4 «Страхові контракти»);

– доходи від змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов`язань або їх ліквідації (МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);

– доходи від природного приросту поголів`я худоби, продуктів, сільського господарства та лісництва (МСФЗ 41 «Сільське господарство»);

– доходи від змін вартості інших поточних активів;

– доходи від видобування корисних копалин (МСФЗ 6 «Розвідування для оцінки запасів корисних копалин»).

Згідно з МСФЗ 18 «Дохід» доходи визнаються, якщо існує ймовірність надходження на підприємство майбутніх економічних вигод, пов'язаних з операцією, і ці вигоди можна достовірно оцінити. При цьому вони повинні включати тільки надходження економічних вигод, які отримані та підлягають отриманню підприємством. Із суми надходження виключаються суми податків, які утримуються за дорученням держави (податок з продажу, податок на додану вартість та ін.); суми, отримані на користь третіх осіб (наприклад, суми, отримані від імені принципала).

Сума доходу визначають на основі угоди, яка укладається між підприємством та покупцем або користувачем активу. Її оцінюють за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана. В окремих випадках сума доходу від реалізації товарів, продуктів, надання послуг може бути меншою, ніж їх справедлива вартість (наприклад, якщо покупцям надають знижки, якщо має місце повернення товарів, продукції від покупців тощо).

У процесі визнання доходу слід враховувати особливості застосування критеріїв визнання окремо до кожної операції. Так, згідно з МСФЗ 18 «Дохід», дохід від реалізації товарів (продукції) потрібно визнавати при дотриманні таких умов:

– в момент реалізації підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов’язані з власністю на товари (продукцію);

– підприємство не бере участі в управлінні проданими запасами, втрачає право володіння ними та контролю за їх рухом;

– сума доходу може бути достовірно визначена;

– існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов’язаних з операцією;

– витрати, які були або будуть понесені внаслідок операції, можуть бути достовірно оцінені.

Визнання доходів від надання послуг регламентується:

– МСФЗ 11 «Будівельні контракти» – розглядає визнання доходу, який виникає в результаті будівельних контрактів;

– МСФЗ 18 «Дохід» – розглядає визнання доходу, який виникає в результаті надання всіх інших послуг.

Цими стандартами передбачається застосування одного і того ж підходу до визнання доходів від надання послуг. Він базується на методі поетапного виконання робіт, згідно з яким дохід визначають в тих облікових періодах, в яких надають відповідні послуги. При цьому слід зазначити, що в МСФЗ 18 «Дохід» визначено як застосування цього методу тільки для визнання доходів, а в МСФЗ 11 «Будівельні контракти» визначено критерії визнання і доходів, і витрат.

Відповідно до МСФЗ 11 «Будівельні контракти» і МСФЗ 18 «Дохід» доходи від операцій з надання послуг можуть бути достовірно оцінені за умови дотримання певних вимог.

Критеріями визнання доходу від надання послуг є те, що:

– суму доходу можна достовірно оцінити;

– існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов’язаних з операцією;

– етап завершеності операції на дату балансу можна достовірно оцінити;

– витрати, понесені у зв’язку з операцією, і витрати, які будуть понесені до завершення операції, можна достовірно оцінити.

За неможливості достовірної оцінки результату операцій з надання послуг дохід слід визнавати в обсязі витрат, що підлягають відшкодуванню. Визнання доходу від використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, який надходить у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, подано в МСФЗ 17 «Оренда», МСФЗ 18 «Дохід», МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані компанії», МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Відповідно до цих стандартів дохід від використання активів підприємства іншими сторонами повинен визнаватися при дотриманні таких умов, що існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов’язаних з операцією (відсотки, дивіденди, роялті); сума доходу може бути достовірно оцінена (відсотки, дивіденди, роялті); встановлено право акціонерів на отримання виплати (дивіденди).

Згідно з МСФЗ 18 «Дохід» у фінансовій звітності та примітках до неї підприємство повинно розкривати таку інформацію про доходи:

– облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, в тому числі методи для визначення етапу завершення операції з надання послуг;

– суму кожної суттєвої категорії доходу, визначеного протягом певного періоду, включаючи дохід від реалізації продукції (товарів), надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів тощо;

– суму доходу, отриманого в результаті обміну продукції (товарів) або послуг, який включено до кожної суттєвої категорії доходу.

Згідно з МСФЗ 18 «Дохід» у фінансовій звітності та примітках до неї підприємство повинно розкривати таку інформацію про доходи:

– облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, в тому числі методи для визначення етапу завершення операції з надання послуг;

– суму кожної суттєвої категорії доходу, визначеного протягом певного періоду, включаючи дохід від реалізації продукції (товарів), надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів тощо; – суму доходу, отриманого в результаті обміну продукції (товарів) або послуг, який включено до кожної суттєвої категорії доходу.

З метою відображення в обліку і фінансовій звітності, зокрема у Звіті про прибутки та збитки, доходи поділяють за видами діяльності (операційна діяльність, фінансова діяльність та інвестиційна діяльність). В Україні доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають у звіт про фінансові результати відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Доходи і витрати відображають в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, доходи відображають у бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності за відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їх еквівалентів від покупців (замовників). З цією метою на Україні для обліку витрат підприємства використовують рахунки 8 і 9 класів. Аналітичний та синтетичний облік витрат за елементами підпорядкований складанню фінансової звітності – Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ф. № 2), в розділі IІI «Елементи операційних витрат» якого їх відображають за даними про накопичені суми на рахунках класу 8. Інформація про витрати підприємства в Звіті про фінансові результати наведено в розрізі:

1) груп за функціями витрат на підприємстві (I розділ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід));

2) груп за елементами витрат (IІI розділ Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)).

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій використовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Отже, існують відмінні та схожі риси в обліку доходів і витрат в Україні та зарубіжних країнах. Тому, як відомо, вже сьогодні Міністерство фінансів України поступово вносить зміни в Національні стандарти, наближаючи їх до міжнародних і скорочуючи розрив між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською.

Таким чином, згідно з МСФЗ дохід – це збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або зменшення зобов’язань, яке веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов’язаних із внесками учасників власного капіталу. У кожній країні визнання доходу відбувається згідно з її нормативним документам. Проте все ж існує два загальних критерії: суму доходу можна достовірно визначити; можна очікувати надходження майбутніх економічних вигод.

Крім відмінностей між вимогами міжнародних та національних стандартів щодо визнання, оцінки та обліку доходів і витрат, існують відмінності, пов’язані із підходами до складання звітності щодо фінансових результатів.

Аналіз зарубіжної практики складання Звіту про прибутки і збитки показав, що даний Звіт є обов'язковою формою фінансової звітності в таких країнах, як Великобританія, Італія, Естонія, Люксембург, Нідерланди, Німеччина, Польща, Португалія, Росія, США, Франція, Швейцарія, Азербайджан, Ізраїль, Китай [44, с. 20].

Розглядаючи питання вивчення зарубіжного досвіду при складанні та поданні інформації стосовно фінансових результатів діяльності підприємств і надалі залишатиметься вивченим неповністю та досить актуальним, бо позитивний фінансовий результат є основною метою підприємницької діяльності і мірилом її ефективності, основним джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, що забезпечують його розвиток, а також носієм захисної функції підприємства від загрози банкрутства.

Слід зазначити, що фінансовий результат є одним з найважливіших показників, який узагальнює всі результати господарської діяльності та який характеризує ефективність діяльності суб'єкта господарювання. У фінансових результатах знаходять пряме відображення всі аспекти діяльності підприємства: рівень використання виробничих засобів, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; особливості технології та організації виробництва; собівартість реалізованої продукції та її якість; обсяг реалізації, реалізаційні ціни; продуктивність праці; державне регулювання розвитку галузі тощо.

Слід звернути увагу на те, що в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» передбачено складання усіма підприємствами звіту про сукупні прибутки та збитки. Цей звіт передбачає відображення в ньому усіх без винятку доходів і витрат. Іншими словами доходи і витрати, які відображаються безпосередньо у складі власного капіталу (доходи від дооцінки основних засобів, переоцінки фінансових інструментів, доступних для продажу, прибутки або збитки від переведення фінансових звітів у іноземні валюти та ін.) будуть подаватися у Звіті про сукупні прибутки та збитки.

Причому Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» пропонує два підходи до складання цього звіту:

– перший підхід передбачає наведення всіх статей доходів і витрат в єдиному Звіті про сукупні прибутки та збитки;

– другий підхід передбачає складання двох звітів: Звіту про прибутки та збитки і Звіту про сукупні прибутки та збитки, тобто звіту, що містить інформацію про усі визнані доходи і витрати та до останнього перегляду Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» (до 2007 р.) був альтернативою Звіту про зміни у власному капіталі.

Звіт про прибутки та збитки складається з метою надання інформації про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за певний період часу. Для його заповнення використовуються обороти за номінальними рахунками доходів і витрат наростаючим підсумком з початку звітного періоду. З метою визнання прибутку доходи необхідно співставити з витратами, понесеними в процесі отримання цих доходів. Зміст цього звіту можна подати у вигляді:

Доходи – Витрати = Прибуток, (2.1)

Таким чином, Звіт про прибутки та збитки відображає формування валового та чистого прибутку від операцій підприємства в звітному періоді. На відміну від Балансу («моментальної фотографії»), цей звіт порівнюють з рухомою кінострічкою. Якщо Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, то Звіт про прибутки та збитки – фінансові результати його діяльності за період між двома послідовними Балансами.

Облікова практика зарубіжних країн свідчить, що у більшості із них не існує стандартної форми Звіту про прибутки та збитки. У зв'язку з цим підприємства мають право вибору форми цього Звіту і при його складанні використовуються два формати: одноступеневий та багатоступеневий.

Звіт про прибутки та збитки за одноступеневим форматом складається із двох розділів. В першому розділі міститься перелік усіх доходів, одержаних за звітний період, а в другому – перелік усіх витрат. Різниця між загальною сумою доходів і витрат відображає фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток або збиток). За такою формою Звіт про прибутки та збитки складають фірми, у яких фінансовий результат формується внаслідок лише основної (операційної) діяльності.

Звіт про прибутки та збитки, складений за багатоступеневим форматом, містить інформацію, яка відображає послідовний процес формування прибутку за видами діяльності (прибуток від основної (операційної) діяльності, від фінансової діяльності, екстраординарних ситуацій та інші подібні показники).

У Звіті про прибутки та збитки першим записом завжди відображається найважливіше джерело доходу – виручка від реалізації продукції (товарів), робіт (послуг). У будь-якому випадку ця стаття є головним джерелом доходу, одержаного від реалізації продукції (товарів) або виконання робіт, надання послуг замовникам. Коли підприємство доставляє клієнтам товари, то воно або відразу отримує кошти, або виникає дебіторська заборгованість, яка в короткий термін перетворюється на готівку. Надходження готівки і дебіторська заборгованість клієнтів збільшують суму активів компанії, а з іншого боку облікового рівняння – дохід від господарської діяльності приводить до зростання власного капіталу.

Для визначення прибутку доходи завжди порівнюються з витратами, понесеними в процесі одержання цих доходів. Це витрати на виплату заробітної плати персоналу, рекламу, оренду, за користування комунальними послугами, витрати, пов'язані з поступовим зносом основних засобів тощо. В обліковому рівнянні вони призводять або до 1) зменшення активів і власного капіталу – якщо платежі співпадають у часі з витратами або до 2) збільшення зобов'язань і зменшення капіталу – по відкладених платежах. У будь-якому випадку витрати завжди зменшують власний капітал.

Собівартість реалізованих товарів відображає витрати фірми на виготовлення або придбання реалізованих товарів.

Окремо можуть вказуватися витрати на збут та адміністративні витрати. Слід зазначити, що в таких країнах, як США, Канада та деяких інших, перелік доходів та витрат, що вносяться до Звіту про прибутки та збитки, не регламентується.

Відповідно до вимог чинного законодавства в Україні існує регламентована форма Звіту про фінансові результати (Звіту про фінансові результати), в той час, як облікова практика зарубіжних країн свідчить, що у більшості із них не існує стандартної форми Звіту про прибутки та збитки [94, с. 3].

Для більш детального ознайомлення з Міжнародними стандартами фінансової звітності було проведено порівняльний аналіз щодо форми та змісту Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та Національних положень (стандарт) бухгалтерського обліку (табл. 2.4).

*Таблиця 2.4*

**Порівняння національного та міжнародного стандартів з регулювання порядку складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ознаки | НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» |
| Визнання статей та їх відображення у Звіті | Визначається порядок оцінки, визнання, відображення в Звіті доходів, витрат, розподілу витрат за періодами | Порядок визнання доходів і витрат не передбачено, заборонено згортати статті доходів та витрат (за виключенням випадків, передбачених МСФЗ) |
| Встановлено форму та порядок заповнення статей Звіту. | Визначено, що Звіт про прибутки та збитки має  містити певні рядки. Чіткі вказівки щодо заповнення Звіту відсутні. |
| Відображення витрат | Розділ І містить інформацію про втрати за видами діяльності (наприклад, витрати на збут, адміністративні витрати), у Розділі II «Елементи операційних витрат» відображаються витрати за елементами | Передбачено два варіанти представлення витрат у Звіті (за елементами або за видами діяльності), а також подання аналізу витрат. Вимагається надання пояснення щодо невідповідності суми витрат за елементами та суми витрат за видами діяльності |
| Розрахунок показників прибутковості акцій | Передбачено розділ III Звіту «Розрахунок показників прибутковості акцій», порядок розрахунку показників чистого прибутку на одну просту акцію визначається відповідно до П(С)БО 24 «Прибуто на акцію» | Визначено, що підприємство має розкривати або у Звіті про прибутки та збитки, або у Примітках до фінансової звітності суму дивідендів на акцію. Оголошену за період, який охоплює фінансова звітність |

Незважаючи на ідентичність показників, що формуються в звіті про прибутки та збитки в вітчизняних та зарубіжних організаціях, між ними існують методологічні розбіжності в побудові інформації.

Так, в Україні організації формують виручку від продажу товарів, продукції, робіт, послуг (за мінусом ПДВ, акцизів і аналогічних обов'язкових платежів) на основі надходжень, пов'язаних з виконанням робіт і наданням послуг, здійсненням господарських операцій. Ці надходження є доходами від звичайних видів діяльності, визнаних організацією в бухгалтерському обліку відповідно до умов, визначених для її визнання, і в сумі, обчисленої в грошовому вираженні, включаючи умови договорів з продажу продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг з урахуванням знижок, сумових різниць, змін умов договору, розрахунків негрошовими засобами. Чистий обсяг продажів за кордоном (зокрема в США) розраховується додатком до валової виручки від реалізації продукції величини представлених постачальниками знижок і вирахуванням вартості продукції, повернутої покупцями, і сум знижок, наданих покупцям.

Ще однією відмінністю між Звітами виступають статті, інші доходи і витрати, які в зарубіжній практиці мають назву: «Випадкові прибутки/збитки».

Такі доходи і витрати (прибутки і збитки) за допомогою приєднання їх до прибутків (збитків) від продажу (в Україні) або до прибутку від операційної діяльності (за кордоном) формують показник «Прибуток до оподаткування» (назва його ідентична).

Міжнародним стандартом, який регулює визначення прибутку (збитку) за період, є Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці». Метою цього стандарту є визначення класифікації, розкриття інформації та облікового підходу до певних статей звіт про прибутки та збитки з тим, щоб усі підприємства складали і подавали звіти про прибутки та збитки на послідовній основі. Це сприяє зіставності як фінансових звітів підприємства за попередні періоди, так зіставності з фінансовими звітами інших підприємств. Що ж стосується вітчизняного обліку, то Національні положення бухгалтерського обліку не містять основи, які б регламентувало порядок обліку прибутку (збитку).

Крім того, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» передбачає необхідність розкриття у Звіті про прибутки та збитки або у Пояснювальних примітках до фінансової звітності інформації про суму дивідендів на акцію, оголошену чи запропоновану за період, який охоплюють фінансові звіти.

У вітчизняній звітності це не вимагається, але слід відображати інформацію щодо коригування прибутку відповідно до особливостей облікової політики організації та приводити дану інформацію у вигляді довідки до фінансової звітності в частині зміни облікової політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок.

Ведення бухгалтерського обліку з достатнім рівнем автоматизації облікової системи у підприємств не повинен викликати труднощів при переході на Міжнародні стандарти фінансової звітності. Звітність, що відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності, забезпечує повноту і достовірність інформації про діяльність підприємства, дозволяючи тим самим оцінити і проаналізувати його привабливість з погляду інвесторів і кредиторів.

Тому застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності українськими підприємствами значною мірою сприятиме завоюванню нашою країною лідируючих позицій на міжнародному ринку капіталу. Україна за своїм інтелектуальним потенціалом, за своїми природними та людськими ресурсами цілком може стати однією з провідних промислово розвинених європейських країн.

На цьому етапі вже проведена велика робота з побудови якісної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. І нинішній етап впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності заклав тільки фундамент нової системи.

Підприємства, які постійно складають фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, можуть сміливо переходити на міжнародні стандарти не тільки в підготовці звітності, а й у веденні бухгалтерського обліку, що мінімізує трудові витрати на ведення паралельного обліку або трансформації звітності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» пропонується два способи подання у Звіті про прибутки та збитки інформації про витрати залежно від потреб аналізу витрат із застосуванням двох альтернативних класифікацій: перша класифікація базується на характері витрат, друга – на функції витрат на підприємстві. (табл. 2.5.)

*Таблиця 2.5*

**Методи подання інформації про витрати у Звіті про прибутки та збитки [44]**

|  |  |
| --- | --- |
| Метод характеру витрат | Метод функції витрат |
| Витрати групуються залежно від їх характеру:   * витрати на амортизацію; * матеріальні витрати; * витрати на транспортування; * витрати на оплату праці. | Витрати класифікуються як:   * собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); * витрати на збут; * адміністративні витрати. |
| Переваги – «Метод характеру»:  − простий для використання у більшості невеликих компаній; | Переваги – «Метод функції»:  − сприяє забезпеченню користувачів більш суттєвою інформацією. |
| * більш об’єктивний, так як не передбачає довільного   розподілу витрат;   * сприяє зменшенню суб’єктивних міркувань | Недоліки – «Метод функції»   * розподіл витрат може бути необґрунтованим і вимагати суб’єктивних міркувань |

Застосовуючи перший спосіб (№1), який називають методом характеру витрат, у Звіті про прибутки та збитки витрати об’єднуються лише за характером (наприклад, витрати матеріалів, витрати на амортизацію, витрати на оплату праці та ін.) і не перерозподіляються згідно з їх функціями на підприємстві. За цієї умови Звіт про прибутки та збитки пропонується складати за формою, наведеною у додатку до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» (табл. 2.6).

*Таблиця 2.6*

**Звіт про прибутки та збитки №1 за 20ХХ рік [44, с. 48]**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Статті | 20ХХ р. | 20ХХ р. |
| 1 | 2 | 3 |
| Дохід від реалізації | х | х |
| Інший операційний дохід | х | х |
| Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва | (х) | х |
| Робота, виконана підприємством і капіталізована | х | х |
| Використана сировина та матеріали | (х) | (х) |
| Витрати на персонал | (х) | (х) |
| Амортизаційні витрати | (х) | (х) |
| Інші операційні витрати | (х) | (х) |
| Прибуток від операційної діяльності | х | х |
| Фінансові витрати | (х) | (х) |
| Дохід від асоційованих компаній | х | х |
| Прибуток до сплати податків | х | х |
| Витрати з податку на прибуток | (х) | (х) |
| Прибуток після сплати податків | х | х |
| Неконтрольована частка | (х) | (х) |
| Чистий прибуток (збиток) від звичайної діяльності | х | х |
| Екстраординарні статті | х | (х) |
| Чистий прибуток за період | х | х |

Застосовуючи другий спосіб (№ 2) подання інформації про витрати у Звіті про прибутки та збитки, який називають методом функції витрат або «собівартості реалізованої продукції», витрати класифікуються відповідно до їх функцій, як частка собівартості реалізації, збуту або адміністративної діяльності. У додатку до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» наведено приклад форми Звіту про прибутки та збитки, який ілюструє класифікацію витрат за функцією (табл. 2.7).

Слід зазначити, що, за умови застосування другого способу подання інформації у Звіті про прибутки та збитки, підприємства повинні розкривати додаткову інформацію про характер витрат, включаючи витрати на амортизацію, витрати на персонал, та ін.

*Таблиця 2.7*

**Звіт про прибутки та збитки №2 за 20ХХ рік [44, с. 49]**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Статті** | **20ХХ р.** | **20ХХ р.** |
| Дохід від реалізації | х | х |
| Собівартість реалізованої продукції | (х) | (х) |
| Валовий прибуток (збиток) | х | х |
| Інший операційний дохід | х | х |
| Витрати на збут | (х) | (х) |
| Адміністративні витрати | (х) | (х) |
| Інші операційні витрати | (х) | (х) |
| Прибуток від операційної діяльності | х | х |
| Фінансові витрати | (х) | (х) |
| Дохід від асоційованих компаній | х | х |
| Прибуток до сплати податків | х | х |
| Витрати з податку на прибуток | (х) | (х) |
| Прибуток після сплати податків | х | х |
| Неконтрольована частка | (х) | (х) |
| Чистий прибуток (збиток) від звичайної діяльності | х | х |
| Екстраординарні статті | х | (х) |
| Чистий прибуток за період | х | х |

Підприємство ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» щорічно складає фінансову звітність також і за міжнародними стандартами.

Фінансова звітність ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» складена відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності («МСФЗ») у редакції, затвердженій Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку («РМСБО»), які прийняті для застосування в Україні та опубліковані на офіційному сайті Міністерства фінансів України, чинних станом на 01.01.2015 р. Примітки до фінансової звітності є невід'ємною частиною цієї фінансової звітності. Ця фінансова звітність була складена за принципом оцінки за історичною вартістю. Фінансова звітність представлена в українських гривнях, а всі суми округлені до цілих тисяч («тис. грн.»), якщо не зазначено інше. Визначення доходів та витрат за видами діяльності підприємства ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» (табл. 2.8).

*Таблиця 2.8*

**Доходи та витрати за видами діяльності підприємства ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» за 2016 р.**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показник | 2015  р. | 2016  р. |
| Доходи | | |
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2040 | - |
| Інші операційні доходи | 151 | 953 |
| Усього доходів | 2191 | 953 |
| Витрати | | |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) | - | 2364 |
| Адміністративні витрати | - | 372 |
| Витрати на збут | - | 4 |
| Інші операційні витрати | 3693 | 77 |
| Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю | 2158 | - |
| Усього витрат | 5851 | 2817 |

З даних табл. 2.8 бачимо, що підприємство отримувало доходи від реалізації у 2015 р., тоді як у 2016 р. цей показник у звітності відсутній. Отже, ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» слід більш ретельно планувати свої доходи і витрати, адже вони є головними елементами формування прибутку підприємства.

Таким чином, Звіт про прибутки та збитки використовується для того, щоб узагальнити результати діяльності підприємства, узгодити доходи, одержані за певний період часу з витратами. Звітність, що відповідає принципам Міжнародних стандартів фінансової звітності, забезпечує повноту і достовірність інформації про діяльність підприємства, дозволяючи тим самим оцінити і проаналізувати його привабливість з погляду інвесторів і кредиторів. Тому застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності українськими підприємствами значною мірою сприятиме завоюванню нашою країною лідируючих позицій на міжнародному ринку капіталу. Україна за своїм інтелектуальним потенціалом, за своїми природними та людськими ресурсами цілком може стати однією з провідних промислово розвинених європейських країн.

# 2.4. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів та порядку їх відображення у звітності

Удосконалення обліку фінансових результатів на вітчизняних підприємствах, які використовують для ведення бухгалтерського обліку національні стандарти, доцільно здійснювати у напрямі гармонізації вимог чинного законодавства з вимогами міжнародних стандартів.

Важливою у організації бухгалтерського обліку на підприємствах є також розробка класифікації доходів, витрат і фінансових результатів, здатної максимально задовольняти інформаційні потреби користувачів. Але, при цьому, класифікація повинна бути теоретично обґрунтованою та її застосування на практиці має визначається за необхідністю.

Проблеми класифікації фінансових результатів відображені у працях як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, але до кінця все ж не вирішені.

Фінансовий результат (прибуток чи збиток) є важливим об’єктом бухгалтерського обліку, а тому потребує розробки науково обґрунтованої класифікації. Їх доцільно класифікувати за такими ознаками:

– вид діяльності, що забезпечить інформаційну модель даними про фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства;

– джерело формування, що дасть можливість деталізувати фінансові результати за окремими видами здійснених операцій в межах видів діяльності;

– рівень (підрозділ) формування, що забезпечить оперативність управління та дієвість контролю за результатами діяльності центрів відповідальності;

– період формування, що дасть можливість розмежувати фінансові результати за звітними періодами;

– методика розрахунку, що забезпечить можливість визначення результату не тільки за даними фінансового, а й управлінського обліку;

– відповідність плану, що створить можливість регулювання розміру фінансових результатів залежно від мети управління;

– база оцінки, яка дасть можливість визначати результат не тільки фінансового, а й податкового обліку;

– особливості оподаткування, що забезпечить можливості маневрування фінансовим результатом;

– спосіб використання, який дасть можливість визначити фінансовий результат власника та підприємства [76, с. 41].

Автоматизоване рішення задач обліку доходів, витрат і фінансових результатів базується на підготовці веденні інформації до обробки, яка включає первинні документи.

Сучасний бухгалтер займає одне з провідних місць в управлінні підприємством. Він займається не тільки веденням бухгалтерського обліку. Але і здійснює велику роботу, що включає планування, контроль, оцінку, огляд діяльності, проводить аудит та розробку управлінських рішень відповідно господарської діяльності підприємства.

Необхідною умовою удосконалення управління є корінна реконструкція його технічної і інформаційної бази на базі автоматизованої системи обліку з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ). Одним з основних завдань є подальший розвиток та удосконалення інформаційних систем підприємств з використанням сучасних методів управління і технічних засобів.

У зв'язку з новими умовами роботи роль бухгалтерського обліку повинна бути зміненою, а методологічні і методичні аспекти піддані суттєвим корективам. Бухгалтерський облік та бухгалтерська інформація в умовах автоматизованої обробки інформації використовується значно ширше, а ніж при ручній обробці даних.

Змінюється і мета бухгалтерського обліку. Він все в більшій мірі повинен ставати складовою частиною управлінської системи підприємства. Цей процес розвивається повільно і відстає від темпів удосконалення технічного оснащення обліку.

В результаті, не зважаючи на збільшення обсягів облікової інформації, викликаною збільшенням джерел та користувачів, зростання матеріальних та трудових витрат на ведення обліку, пов'язане з запровадженням персональних електронних обчислювальних машин, споживча вартість бухгалтерської інформації суттєво залишилась без змін.

На сучасному етапі підприємствам необхідна автоматизована система обліку на базі сучасних засобів обчислювальної техніки, яка дозволяє забезпечити:

– повне та своєчасне задоволення інформаційних запитів користувачів;

– виконання контрольних та аудиторських завдань, з метою отримання необхідної інформації про наявні відхилення;

– отримання автоматизованим шляхом готових комп'ютерних управлінських рішень;

– аналіз та прогнозування господарсько-фінансової діяльності підприємства. Застосування обчислювальних машин призвело до змін в організаційній структурі та процесі прийняття рішень керівництвом. Значна кількість робіт на рівні середнього керівництва була виключена. В результаті обчислювальні машини вивільнили керівників середнього рівня від прийняття однотипних рішень та паперової роботи і таким чином дали можливість сконцентруватися на творчих завданнях.

Розподілена система обробки даних дозволяє керівникам вищої ланки контролювати діяльність підрозділів – оперативно підводити підсумки роботи та своєчасно приймати необхідні рішення.

Системний підхід до автоматизації обліку доходів, витрат і фінансових результатів передбачає машинне оформлення:

– первинної облікової інформації – документів та носіїв;

– ведення аналітичного та синтетичного обліку;

– ведення зведеного обліку, складання періодичної та річної звітності;

– машинну реалізацію інформаційно-довідкового забезпечення, контрольно-аналітичних функцій бухгалтерського апарату;

– оформлення управлінських рішень;

– машинну реалізацію передачі підсумкової інформації системи автоматизованого обліку, тобто інформаційного забезпечення даними про результати господарської діяльності підприємства.

Крім того, доцільно розглянути більш детально напрями удосконалення звітності про фінансові результати. Фінансова звітність становить основу інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів. Метою подання фінансової звітності є надання інформації про діяльність підприємства. Для користувачів фінансової звітності її зрозумілість та доречність визначається її суттєвістю і придатністю для прогнозування та прийняття рішень. Зіставність досягається на основі послідовності, історичної собівартості, періодичності, єдиного грошового вимірника. Однією з умов прийняття ефективних стратегічних рішень є досягнення компромісу між якісними характеристиками на користь достовірності.

Форма Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), що існує в Україні, не раз підлягала критиці з боку практиків та науковців щодо своєї недосконалості з точки зору аналітичності та наочності. Здійснення діяльності будь-якого суб’єкта господарювання направлене на отримання позитивного фінансового результату – прибутку, що вимагає ведення достовірного обліку доходів і витрат, точного визначення фінансових результатів, відображення достовірної і повної інформації в фінансовій звітності, здійснення внутрішнього контролю та прийняття ефективних управлінських рішень.

Поштовхом до впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні стало прийняття Кабінетом Міністрів України «Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів». Це впровадження викликане тим, що українські стандарти не відповідали повною мірою потребам сучасних користувачів фінансової звітності – інвесторів, акціонерів, фінансових інститутів. Це пов'язано з тим, що історично українські стандарти формувалися з врахуванням інтересів одного єдиного користувача – держави. Вітчизняна облікова система повністю відповідала моделі функціонування планової економіки і була достатньо ефективною в тих умовах, але не пристосована для відображення господарських фактів у нових економічних умовах. Фінансова звітність, складена згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, відповідає інтересам ринкової економіки та великому колу користувачів.

Таким чином, Міжнародні стандарти фінансової звітності сьогодні – це об'єктивна реальність, єдиний підхід до ведення бухгалтерського обліку в усьому світі, що має велике практичне значення для складання фінансової звітності.

Незважаючи на те, що національні стандарти ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не тотожні. Зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів, поглибили існуючі розбіжності. У звіті про фінансові результати не дозволяється згортання доходів і витрат. Доходи і витрати від звичайної діяльності відображаються розгорнуто, за окремими рядками, а результати діяльності від надзвичайних подій – згорнуто, тобто показується кінцевий результат.

На нашу думку, нова форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є спробою поєднання попередньої форми звітності з вимогами Міжнародних стандартів фінансової звітності. Так, у цій формі звітності, уведеній у 2014 році, у першому розділі «Фінансові результати» вилучені статті про загальну суму доходу та непрямі податки, а також статті про фінансовий результат після оподаткування та витрати і доходи від надзвичайних подій, які відмінено.

Абсолютно новим є лише розділ другий «Сукупний дохід», вважаємо, що його поява це спроба зблизити вітчизняну фінансову звітність, що складається за Національними положеннями (стандарт) бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності. Водночас, зарубіжний аналог Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) «Звіт про сукупний дохід» покликаний розкривати інформацію про доходи та витрати, а також результати фінансово-господарської діяльності компанії у звітному періоді та інші зміни в чистих активах підприємства, крім змін внаслідок операцій із власниками. В даному розділі міститься інформація про переоцінку необоротних активів, фінансових інструментів, накопичених курсових різниць, частка іншого сукупного доходу асоційованим та спільних підприємств, інший сукупний дохід, податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом. Отже, на нашу думку, цей розділ є лише окремою частиною Звіту про сукупний дохід, який складається відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності [12, с. 9].

Цей розділ на відміну від усіх інших розділів форми № 2 заповнюється за даними аналітичних рахунків четвертого класу.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за аналогією до Міжнародних стандартів фінансової звітності починається зі статті «чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг», що є цілком обґрунтованим з позицій спрощення читання фінансової звітності та її не переобтяження «податковою інформацією».

Однак, в контексті такої зміни взаємоузгодження доходів відповідно до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Податкової декларації з податку на прибуток підприємства буде проблемним.

Вилучення зі звіту доходів і витрат від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції, що визначаються лише сільськогосподарськими підприємствами також є обґрунтованим у зв’язку з умовністю визначення вартості продукції сільського господарства.

Відсутність у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) та переліку додаткових статей фінансової звітності доходів і витрат підприємства від надзвичайних подій, але наявність рахунків з однойменною назвою у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 взагалі унеможливлює відображення такої інформації у звітності.

Стаття «податок на прибуток від звичайної діяльності» у новій формі Звіту про фінансові результати перейменована на «витрати (дохід) з податку на прибуток», що, ймовірно, передбачає розрахунок податку на прибуток тільки за даними фінансового обліку.

Інформація про тимчасові і постійні податкові різниці за рекомендацією Міністерства фінансів України повинна накопичуватися в регістрах бухгалтерського обліку, зокрема шляхом виділення окремих граф для їх відображення (за відповідною класифікацією -тимчасова або постійна) або в інший спосіб, на вибір підприємства. Тому, ймовірно, у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) податкові різниці не знайдуть належного відображення, а будуть розшифровуватися у Примітках до річної фінансової звітності.

Зміни, внесені до фінансової звітності підприємств, слід оцінити позитивно, більшість об’єктів обліку показується узагальнено за певними групами однорідних об’єктів, при необхідності підприємство може деталізувати цю інформацію за додатковими статтями, які передбачено у додатку 3 до Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», але при цьому інформація по таких статтях повинна бути істотною. Отже, підприємству у наказі про облікову політику необхідно вказувати величину істотності за окремими об’єктами.

Сучасний етап подання фінансової звітності, пов'язаний з глобальним розвитком Інтернету, дозволяє індивідуальним і професійним інвесторам бути максимально близько до компанії. Розвиток глобальної мережі дозволяє інвесторам здійснювати купівлю-продаж акцій компаній або контролювати їх діяльність в режимі онлайн, знаходячись у будь-якому місці земної кулі. Результатом цього процесу, стало підвищення вимог інвесторів до зрозумілості, порівнянності, швидкості отримання основної фінансової інформації про компанії. Відповіддю на запити інвесторів стала розробка XBRL – розширеної мови ділової звітності.

XBRL (Extensible Business Reporting Language – розширена мова ділової звітності) – це комп’ютерна мова стандартизованого обміну діловою інформацією і фінансовими даними. У цій мові використовуються теги для всіх внесених у документи одиниць інформації, наприклад, таких, як прибуток або товарооборот підприємства. XBRL дозволяє провести масштабну уніфікацію фінансової звітності, створюваної різними компаніями, різними галузями і т. д., оскільки спеціально створений для ділової звітності і є досить гнучким (розширюваною). Але в першу чергу його перевага в тому, що він оптимізує створення і передачу безпосередньо фінансової звітності, її подальшу обробку і аналіз.

Головна відмінність XBRL, від інших мов програмування, полягає у створенні так званих таксономій (таксономія – свого роду таблиця тегів (tags – терміни), які повинні однозначно розумітися всіма користувачами та програмами). Основні переваги використання XBRL показано на рис. 2.2

Основні переваги використання XBRL для вітчизняних підприємств

1. Більш оперативне отримання фінансової інформації

2. Спрощення процедури підготовки документів при відсутності необхідності постійно вводити інформацію вручну, а також вносити одні і ті ж дані в різні звітні документи

3. Спрощення процесу отримання фінансових даних та приведення їх у відповідність з відповідними нормами

4. Зниження ризику пошкодження або втрати даних

5. Звітність формується не приймаючою стороною, а в єдиному інформаційному ресурсі з детектором помилок, вбудованому на рівні XBRL

**Рис. 2.2. Основні переваги використання XBRL [авторська розробка]**

Таксономії дозволяють реалізувати три переваги XBRL: можливість звичайного перекладу з рідної мови на англійську, що лежить в основі стандарту; можливість адаптації; можливість трансформації звітності. Таксономії можна створювати як на рівні національних стандартів фінансової звітності (наприклад, GAAP або IFRS), так і на рівні фінансових стандартів, що застосовуються в конкретних сегментах ринку (наприклад, у банківському секторі або нерухомості, а також всередині окремої компанії на рівні різних підрозділів). Все залежить від поставленої задачі, тому стандарт і називається extensible, тобто «розширений».

В рамках XBRL-спільноти на сьогоднішній день існує ряд завершених національних класифікацій, що описують звітність згідно стандартів бухгалтерського обліку, прийнятими в тій чи іншій країні – за IFRS, англійськими чи японськими GAAP, тощо. Причому в цих країнах стандарти відрізняються (тобто дана операція може в обліку різних країн трактуватися по-різному), але в цілому опис господарських операцій буде подібним. Для усунення цих розбіжностей постає необхідність створення різних таксономій для обліку відмінностей у нормативній облікової базі. Так, наприклад, для US GAAP в США і для IFRS в Європі вже створені галузеві таксономії, що враховують вимоги фінансових стандартів в тій чи іншій галузі [37, с. 32-33].

# Висновки за розділом 2

На досліджуваному підприємстві бухгалтерський облік ведеться відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку на підставі яких формується фінансова звітність, яка у подальшому трансформується відповідно до вимог міжнародних стандартів.

В обліковій політиці підприємства зазначена така інформація щодо особливостей формування доходів, витрат та фінансових результатів підприємства:

1) метою підготовки та подання фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб`єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Фінансова звітність товариства також демонструє результати того, як управлінський персонал ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про ПрАТ «Миронівський хлібопродукт»: активи, зобов’язання, власний капітал, доходи та витрати, у тому числі прибутки та збитки, внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, грошові потоки;

2) будь-які прибутки або збитки, які виникають у зв'язку із припиненням визнання активу (розраховані як різниця між чистими надходженнями від вибуття активу та його балансовою вартістю), включаються до звіту про прибутки та збитки за рік, в якому відбулось припинення визнання об'єкту. Дооцінка основного засобу прямо переноситься до нерозподіленого прибутку , коли припиняється визнання активу.

Аналіз та порівняння П(С)БО та МСБО щодо доходів діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям для розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів. Також МСФЗ дають змогу компанії отримувати можливість виходу на міжнародні ринки, залучення додаткових інвестицій (ресурсів) у розвиток компаній, оскільки звітність, складена за МСФЗ, більш інформативна і зрозуміла іноземним інвесторам, це дасть змогу для розвитку компаній та збільшення їх прибутку; для ефективного управління власністю, збільшення обсягів інвестицій в реальний сектор економіки, забезпечення економічного зростання та інтеграції у світову економіку.

Аналізуючи порівняння вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» та Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), варто зазначити, що нові вимоги до складання цього звіту відповідно до національних стандартів забезпечили його наближення до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід. Необхідність подальшої гармонізації національних стандартів із міжнародними є важливим завданням, яке повинно об’єднати зусилля науковців, державних органів влади і професійних організацій для подальшого розвитку теорії і практики складання фінансової звітності, що надаватиме переваги вітчизняним підприємствам у процесі економічного зростання України.

Підприємство ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» щорічно складає і подає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Незважаючи на те, що національні стандарти ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не тотожні. Зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів, поглибили існуючі розбіжності. У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) не дозволяється згортання доходів і витрат. Доходи і витрати від звичайної діяльності відображаються розгорнуто, за окремими рядками, а результати діяльності від надзвичайних подій – згорнуто, тобто показується кінцевий результат.

# Розділ 3

# Аудит фінансових результатів та напрями його удосконалення

# 3.1. Організація аудиту фінансових результатів підприємства

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих aспeктaх тa відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [52].

Мета аудиту фінансових результатів відповідно до МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства [22, с. 71].

Для досягнення цієї мети необхідно:

– перевірити, чи відповідають показники за доходами і фінансовими результатами Звіту про фінансові результати в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;

– перевірити достовірність показника прибутковості акцій;

– провести зіставлення показників за доходами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулого року, з плановими завданнями;

– підтвердити або спростувати інформацію про доходи і фінансові результати діяльності, відображені у Звіті про фінансові результати, аудиторським висновком.

Необхідність аудиторської перевірки виникає у зв'язку з наступними обставинами:

– можливість передачі неточних та помилкових даних від керівництва до користувачів цієї інформації (власників, інвесторів та кредиторів);

– вплив якості отриманої інформації на прийняття подальших управлінських рішень; – необхідність спеціальних умінь та навичок для перевірки інформації; – відсутність у користувачів інформації щодо оцінки якості інформації.

Найважливішими цілями аудиту є:

1) встановлення достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності економічних суб'єктів і відповідності здійснених ними фінансових та господарських операцій нормативним актам;

2) оцінка системи внутрішньофірмового контролю підприємства;

3) своєчасне виявлення потенційного банкрутства, тобто визначення життєздатності підприємства, що важливо для суб'єкта, його контрагентів і суспільства в цілому [43, с. 58].

На сьогоднішній день система фінансового контролю та аудиту в Україні не в змозі забезпечити на високому рівні фінансово-бюджетну дисципліну в державі в цілому та на її регіональних рівнях. Це пов’язано, перш за все, з існуванням значної кількості проблем, які призводять до зростання обсягів фінансових порушень.

Проведення аудиту - це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи (табл. 3.1).

*Таблиця 3.1*

**Етапи проведення аудиту**

|  |  |
| --- | --- |
| Етап | Процедура |
| Підготовчий | Визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування |
| Проміжний | Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю |
| Основний | Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності |
| Заключний | Складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності |

На етапі планування необхідно розробити загальну стратегію і тактику аудиту фінансових результатів, визначити строки і обсяги аудиторської перевірки. І хоча зміст та форма загального плану аудиту змінюватиметься залежно від мети перевірки, розміру, а також складності перевірки і процедур, що застосовуватиметься аудитором, під час його формування необхідно врахувати такі аспекти: по-перше, особливості фінансово-господарської діяльності клієнта; по-друге, залучення персоналу до проведення аудиту.

Під час підготовки до аудиторської перевірки планується період конкретних дій і ті аудиторські процедури, які необхідно завершити ще до початку цієї перевірки.

Для здійснення аудиту (аудиторської перевірки) [аудиторська фірма](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=21770&displayformat=dictionary) ([приватний підприємець](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=22194&displayformat=dictionary)-аудитор) повинна отримати від [замовник](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=22138&displayformat=dictionary)а (клієнта) письмове звернення у вигляді Листа-замовлення (Листа-пропозиції)*.* Остаточно визначеної форми цього [документ](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=21938&displayformat=dictionary)а не існує, тому він може бути як досить загальним, так і більш детальним.

В аудиторській фірмі існує три види планів:

1) загальний план аудиторської фірми (як правило, складається на рік);

2) загальний план аудиту на певному конкретному підприємстві;

3) план проведення за конкретним об’єктом аудиту, в т.ч. й аудиту доходів підприємства.

[Програма аудиту](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=21889&displayformat=dictionary) доходів діяльності є набором інструкцій для асистентів, залучених до аудиторської перевірки, а також засобом контролю і [документування](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=21933&displayformat=dictionary) належного виконання роботи.

Програма оформляється у вигляді таблиці на кожен об’єкт аудиту, в т.ч. й аудиту доходів діяльності, окремо на підставі складеного плану аудиту за об’єктом.

Єдиної програми аудиту не існує – кожна [аудиторська фірма](http://el.puet.edu.ua/st/mod/glossary/showentry.php?courseid=212&eid=21770&displayformat=dictionary) або аудитор розробляють її самостійно для кожного об’єкта аудиту і вона залежить від багатьох факторів. У процесі аудиту до неї можуть вноситися зміни. Але складена програма має бути зрозумілою і доступною для всіх (від асистента до керівника підприємства).

Стратегія проведення аудиту доходів розробляється виходячи із норм Міжнародного стандарту аудиту 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

На другому етапі аудитору необхідно здійснити попередній огляд та дати оцінку системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю замовника аудиту. При тому на цьому етапі аудитор за допомогою опитування, вивчення та аналізу інформації здійснює збір необхідних даних. Аудитору доцільно в своїй діяльності використовувати такі методичні прийоми дослідження, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз.

З метою запровадження методу організації аудиту фінансових результатів, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, яке дозволяє отримати відповіді на такі запитання:

– аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації?

– відвантаження продукції й товарів санкціонується належним чином?

– дані аналітичного обліку звіряються із синтетичними регістрами та Головною книгою?

– бухгалтерський облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»?

Після визначення суттєвості групи доходів і встановлення оцінки системи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме і з застосуванням якого методу організації перевірки (суцільний вибірковий, комбінований).

Під час складання програми аудиту доходів аудитор повинен запланувати аудиторські процедури, які б дозволили йому встановити об'єктивну істину щодо таких тверджень:

– доходи одержані за результатом дійсних операцій у процесі звичайної діяльності;

– відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;

– доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами на відвантажену продукцію та надані послуги;

– доходи відображені у відповідному періоді;

– доходи висвітленні в примітках до фінансової звітності належним чином.

Етап оцінювання є надзвичайно важливим у ході перевірки, оскільки під час його проведення аудитор зобов’язаний одержати якомога більше інформації про об’єкт дослідження з метою її аналізу та оцінки для наступного формування обґрунтованої думки, на підставі якої і формуватиметься висновок про достовірність фінансової звітності клієнта. Збір необхідних даних для їх оцінювання провадиться з використанням таких аудиторських процедур, як перевірка, спостереження, інспектування, запити і підтвердження, а також аналітичні процедури.

При перевірці й оцінці внутрішнього контролю доходів діяльності застосовують тест, приклад якого наведений нижче у табл. 3.2.

*Таблиця 3.2*

**Тест системи внутрішнього контролю доходів**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Зміст питання | Варіант відповіді (так; ні) | Оцінка системи внутрішнього контролю | При-мітки |
| Чи здійснюється класифікація доходів відповідно до Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»? | Так |  |  |
| Чи ведеться окремо облік різних видів доходів? | Так |  |  |
| Чи укладаються договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації робіт (послуг)? | Так |  |  |
| Чи є відповідальні особи за повноту та своєчасність відвантаження товарів (робіт, послуг) | Так |  |  |
| Хто розробляє та затверджує цінову політику:  – керівник;  – бухгалтерія. | Так |  |  |
| Чи звіряються дані аналітичного обліку з формування доходів? | Так |  |  |
| Чи ведеться аналітичний об­лік доходів діяльності (по кожному складу тощо)? | Так |  |  |
| Чи відповідає визнання доходів Положенню (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»?:  – чи проінформовано покупця про суттєві ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію;  – підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованою продукцією;  – сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;  – чи є впевненість, що в результаті операції відбудеться зростання економічних вигод підприємства;  – витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені? | Так  Так  Так  Так  Так |  |  |

Процедури аудиту, що здійснюються на основному етапі та можливі помилки, що можуть бути виявлені наведено в табл. 3.3.

*Таблиця 3.3*

**Процедури аудиту, що використовуються при проведенні аудиту фінансових результатів**

|  |  |
| --- | --- |
| Процедура аудиту | Можливі помилки |
| 1) Інспекція обсягів реалізації активів та визнання доходів і витрат звітного періоду;  2) Перевірка правильності класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів в розрізі видів діяльності клієнта;  3) Перевірка правомірності відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат;  4) Порядок їх відображення у звіті про фінансові результати;  5) Аналіз структури доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності клієнта;  6) Виявлення фактів надзвичайних доходів та витрат та перевірка правильності їх обліку;  7) Контроль за правильністю визначення та відображення у звіті про фінансові результати податку на прибуток | 1) Реалізація активів за цінами, що не відповідають ринковим;  2) Необґрунтоване заниження (завищення) доходів чи витрат;  3) Включення до складу доходів (витрат) майбутніх періоді доходів чи витрат діяльності звітного періоду;  4) Некоректна кореспонденція рахунків з обліку доходів і витрат;  5) Недостовірне визначення фінансових результатів і невірне складання звіту |

При проведенні аудиторської перевірки на кожному етапі складаються робочі документи аудитора, основні групи та призначення яких наведено у табл. 3.4.

*Таблиця 3.4*

**Призначення робочих документів аудитора**

|  |  |
| --- | --- |
| Призначення робочих документів | Характеристика завдань |
| Організація роботи аудиторської групи | допомога в організації аудиту (аудиторської перевірки);  засіб оцінки старшим аудитором ступеню та рівня виконання завдань безпосередніми виконавцями (аудиторами чи асистентами) |
| Підтвердження факту здійснення перевірки | розкриття методики проведення перевірки  обґрунтування висновків аудитора стосовно стану бухгалтерського обліку та господарського контролю на підприємстві;  засвідчення факту виконання перевірки та окремих дій у ході перевірки;  підтвердження аудиторської думки стосовна фінансової звітності чи її окремих компонентів |
| Можливість оцінки якості виконаних робіт | забезпечення можливості зовнішнього та внутрішнього контролю якості аудиторських послуг;  підтвердження належного рівня якості аудиторських послуг |

Оскільки типові форми робочих документів аудитора законодавчо не розроблені та не визначені вимоги до переліку інформаційних показників, а також враховуючи, що такі документи слугують юридичним підтвердження фактів здійснення окремих аудиторських дій, вважаємо за необхідне визначити вимоги до інформації , яка повинна бути розкрита в таких документах. В МСА 230 «Документація», визначено, що аудитор повинен відображати у робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів.

Бодюк А. В. вважає, що у робочій документації слід відображати за кожним із напрямів перевірки таку інформацію: методику проведення аудиторської перевірки, проведені під час перевірки тести, зроблені аудитором висновки та пропозиції для прийняття рішень за результатами перевірки, прийняті рішення [81, с. 247]. Водночас, Н.І. Дорош наголошує, що у всіх документах, які належать до робочої документації необхідно зазначати такі реквізити: назва документу, назва економічного суб’єкту щодо якого проводиться аудит, дата виконання аудиторської процедури чи складання документу, назва позиції, що перевіряється, в річній фінансовій звітності, стосовно якої складається документ, зміст документу, особистий підпис особи, яка підготувала документ, і його розшифрування чи умовне позначення такої особи, що легко ідентифікується, дата перевірки документу та особистий підпис особи, яка перевірила документ, його розшифрування чи умовне позначення такої особи, що легко ідентифікується [43, с. 270].

З переважною більшістю реквізитів, які повинні міститися в робочих документах аудитора, запропонованих Н.І. Дорош ми погоджуємося. Та пропонуємо доповнити перелік наведеної інформації реквізитами, що є обов’язковими для первинних та зведених облікових документів та які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІV-ВР від 16.07.1999 р. До таких обов’язкових реквізитів належать: назва документу, дата і місце складання, назва аудиторської фірми від імені якої складено документ, назву підприємства-замовника аудиту та аудиторських послуг, зміст документу, посади та підписи осіб, відповідальних за здійснення окремих дій та складання документу (підпис особи, що склала документ, підпис аудитора, що здійснив його перевірку, підпис старшого аудитора про включення інформації до підсумкових документів аудиту).

У змісті документу пропонуємо розкривати інформацію контролю, що застосовувалися; виявлених у ході перевірки відхилень; нормативно-правових актів, вимоги яких було порушено; розрахунків аудитора; рекомендований аудитором спосіб виправлення помилок.

При розробці робочих документів в ході аудиту Звітності про фінансові результати або аудиторської перевірки фінансових результатів аудитору необхідно враховувати вид аудиту та його завдання.

При проведенні обов’язкового аудиту, метою якого є підтвердження достовірності фінансової звітності в цілому та Звіту про фінансові результати зокрема робоча документація аудитора повинна включати документи, в яких знайшло відображення порівняння відповідності показників доходів, витрат та прибутку або збитку у Звіті про фінансові результати, Головній книзі та регістрах обліку. На цьому наголошує є О. П. Михайлова та А. В. Газарян, які зазначають, що робоча документація повинна в короткій формі характеризувати річний бухгалтерський звіт підприємства, що перевіряється [44, с. 79]. На думку проф. В. Суйца, одним із напрямів, що дозволяє встановити загальна перевірка звітності є визначення того чи узгоджуються між собою результати операцій, фінансовий стан та інша інформація в фінансовій звітності і знання аудитора про підприємство [25, с. 23]. Вважаємо, що все це може бути реалізоване шляхом складання Робочого звіту аудитора (табл. 3.5) щодо об’єктів що перевірялися; кількісного та (або) вартісного вираження об’єкту перевірки, його облікового відображення залежно від поставлених завдань; прийомів та способів.

*Таблиця 3.5*

**Інформаційна довідка про достовірність показників Звіту про фінансові результати (назва підприємства) за 20хх рік**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник Звіту про фінансові результати | Код  ряд­  ка | Дані  Головної  книги,  грн. | Дані регістрів бухгалтерсь­кого обліку, грн. | Дані форм звітності з якими проводиться взаємозвірка | | | Відхи­  лення | Приміт­  ки |
| №  форми | Код  рядка | Сума,  грн |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Враховуючи, що Звіт про фінансові результати поряд з Балансом є основними формами фінансової звітності, які є базою для складання всіх інших форм, пропонуємо аудиторам за результатами проведеної перевірки щодо відповідності даних бухгалтерського обліку щодо доходів, витрат та фінансових результатів даним звіту складати Робочий звіт про фінансові результати (табл. 3.6). Звіт є робочою формою, оскільки аудитор може постійно вносити в нього поправки та поповнювати новими даними.

*Таблиця 3.6*

**Робочий звіт про фінансові результати (назва підприємства) за 20хх рік**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Стаття | Код  рядка | Показник за попередній період | Показник за звітний період | Додаткова  проводка | Остаточний показник розрахований аудитором |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  |  |  |  |  |  |

Додатком до Робочого звіту може бути перелік додаткових проводок, які не відображені в складеному підприємством звіті на підставі наявних первинних документів або які відображені в складеному підприємством звіті без підтверджуючих документів, і підлягають відображенню в робочому звіті.

Робочий звіт про фінансові результати відображає дійсний стан доходів, витрат та фінансових результатів діяльності суб’єкта господарювання. А отже, аудитор в будь-який час володіє достовірною інформацією про фінансові результати та незалежно від замовника може скласти обґрунтований Звіт про фінансові результати, провести аналіз реального фінансового стану підприємства та зробити висновок про можливість його безперервної діяльності. Робочий звіт про фінансові результати є пов’язуючою ланкою між попередніми даними і остаточним бухгалтерським звітом і складається в ході проведення аудиту до моменту підписання аудиторського висновку та передачі звітності та висновку користувачам.

Мета ініціативного аудиту залежить від завдань, які ставляться замовником. Ці завдання можуть стосуватися правильності віднесення доходів та витрат до складу доходів і витрат, визначення фінансових результатів відповідно до вимог фінансового обліку та податкових розрахунків, підтвердження показників Декларації з податку на прибуток. Поставлені замовником завдання деталізуються в Програмі аудиту по виділеним аудиторської групою напрямам перевірки.

При перевірці господарських операцій пов’язаних з отриманням доходів та понесенням витрат, правильності їх формування, оцінки та відображення пропонуємо аудитору складати такі робочі документи як Відомість обліку отриманих доходів (табл. 3.7) та Відомість обліку понесених витрат (табл. 3.8).

*Таблиця 3.7*

**Відомість обліку отриманих доходів (назва підприємства) за (період)**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Вид доходу | Сума, грн. | Вид  діяльності | Віднесено до доходів в сумі, грн. | Відхилення | Примітки |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  |  |  |  |  |  |  |

*Таблиця 3.8*

**Відомість обліку понесених витрат (назва підприємства) за (період)**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Вид витрат | Сума, грн. | Вид  діяльності | Віднесено до витрат в сумі, грн. | Відхилення | Примітки |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  |  |  |  |  |  |  |

У випадку виявлення відхилень в обліку доходів та витрат підприємства від вимог чинного законодавства аудитору доцільно складати відомості виявлених відхилень за такими формами (табл. 3.9, 3.10).

*Таблиця 3.9*

**Відомість необґрунтованого віднесення витрат до складу витрат, доходів до складу доходів**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Назва, номер та дата первинного документу | Вид  опера­  цій | Сума,  грн | Сума витрат, на яку | | Сума доходів, на яку | | Рекомендовані виправлення в бухгалтерськи хзаписах |
| Завище­но витрати | Заниже­но витрати | Завище­но доходи | Заниже­но доходи |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |

*Таблиця 3.10*

**Відомість викривлень сум доходів і витрат, які пов’язані з несвоєчасним відображенням в бухгалтерському обліку (недотримання періоду віднесення до складу доходів і витрат) за(період)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Назва, номер та дата первинного документу | Звітний період до якого віднесено суму доходів або витрат | Сума необгрунтованого завищення | | Рекомендації  щодо  виправлення |
| доходів | витрат |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  |  |  |  |  |

На підставі Відомостей обліку отриманих доходів та понесених витрат та відомостей виявлених відхилень рекомендуємо старшому аудитору у процесі зведення результатів аудиторської перевірки складати робочу форму Відомості про фінансові результати для цілей фінансового обліку та податкових розрахунків (табл. 3.11) та Контрольний розрахунок податку на прибуток (табл. 3.12).

*Таблиця 3.11*

**Відомості про фінансові результати для цілей фінансового обліку та податкових розрахунків**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показник | Відображено в звіті про фінансові результати | | Відображено в Декларації з податку на прибуток | | Коригування податкових різниць | |
| Фактично | Відповідно до розрахунків аудитора | Фактично | Відповідно до розрахунків аудитора | Тимчасові різниці | Постійні різниці |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  |  |  |  |  |  |  |

*Таблиця 3.12*

**Контрольний розрахунок податку на прибуток за (період)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Відображено у звіті | | Відповідно до розрахунків аудитора | | Рекомендації щодо усунення відхилень |
| Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» | Декларація з податку на прибуток | Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» | Декларація з податку на прибуток |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  |  |  |  |  |  |

Отже, висновки аудитора по кожному з поставлених замовником питань щодо Звітності про фінансові результати та фінансових результатів як об’єкту бухгалтерського обліку повинні бути оформлені в робочих документах, які є фактичним матеріалом для складання аудиторського висновку. Зроблені в ході перевірки зауваження та рекомендації щодо усунення відхилень, які знайшли відображення в робочих документах доцільно використовувати при складанні аудиторського звіту.

Отже, результати проведеної аудиторської перевірки узагальнюються в аудиторському висновку та (або) аудиторському звіті. Призначення цих документів та основні відмінності між ними наведені в табл. 3.13.

*Таблиця 3.13*

**Характеристика аудиторського висновку та звіту**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ознака  порівняння | Аудиторський висновок | Аудиторський звіт |
| 1 | 2 | 3 |
| Поняття | Офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою суб’єкта аудиторської діяльності, який складається у встановленому порядку за результатами проведеного аудиту і містить думку аудитора про достовірність досліджених ним фактів | Офіційний підсумковий документ, який містить конфіденційну інформацію та засвідчує факт виконання умов договору з замовником |
| Користувачі | Треті особи (інвестори, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, статистичні та податкові органи) та замовник | Власник(ки), керівництво підприємства, загальні збори акціонерів |
| Мета  складання | Надання висновку про повноту та достовірність фінансової звітності, що перевірялася, недоліки в системі бухгалтерського обліку та контролю суб’єкта господарювання | Доведення до керівництва господарюючого суб’єкта інформації про недоліки в системі бухгалтерського обліку і контролю, що може призвести до помилок в звітності та надання рекомендацій керівництву щодо їх виправлення |
| Нормативне  регулювання  вимог | Вимоги до документу визначені Положенням щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1528, МСА 700 (переглянутий) «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення», МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора», МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» та МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» | Вимоги до документу визначаються на рівні суб’єкта аудиторської діяльності |

*Продовж. табл. 3.13*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| Випадки  надання | Обов’язково при проведенні обов’язкового аудиту та у випадку необхідності при проведенні ініціативного аудиту | У випадку необхідності та передбачення у договорі такої форми узагальнення результатів |

Отже, форма узагальнення результатів проведеного аудиту (аудиторської перевірки) визначається замовником, залежно від його потреб та погоджується з аудитором у договорі на надання аудиторських послуг.

При проведенні аудиту необхідно перевірити дотримання порядку підготовки рішень про розподіл прибутку акціонерного товариства, своєчасного його прийняття. Так, Правління акціонерного товариства зобов'язане протягом 30 календарних днів після закінчення фінансового року скласти звіт про стан справ в акціонерному товаристві за минулий рік, подати його ревізійній комісії акціонерного товариства запросити для підготовки аудиторського висновку за звітний період незалежного аудитора.

Аудитор повинен подати Правлінню акціонерного товариства свій висновок і Звіт про результати аудиту фінансової звітності.

Завершальним етапом процесу аудиту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є етап звітування, на якому аудитор формує думку з таких питань:

– чи відповідає система бухгалтерського обліку підприємства вимогам чинного законодавства;

– чи достовірно відображається в обліку та у фінансовій звітності інформація про доходи, витрати і фінансові результати клієнта.

Результати аудиту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) оформлюються у вигляді загального аудиторського висновку.

Незважаючи на те, що аудитор відповідає за якість перевірки фінансових результатів та висловлює свою думку про неї, відповідальність за відображення інформації щодо фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності несе керівництво-клієнта. Аудит не звільняє керівництво підприємства від відповідальності за недостовірне відображення даних у фінансовій звітності.

Відповідно в аудиторському висновку щодо достовірності Звіту про фінансові результати необхідно висвітлити інформацію щодо нормативного регулювання бухгалтерського обліку та концептуальної основи обліку фінансових результатів. Крім того в аудиторському висновку доцільно наводити інформацію, щодо статей інших фінансових звітів, які взаємопов’язані з показниками Звіту про фінансові результати. При проведенні ініціативної аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності відповідно до поставлених замовником завдань в аудиторську висновку (аудиторському звіті) повинна бути висвітлена інформація щодо:

– правильності, повноти та обґрунтованості ведення обліку (фінансового та з метою податкових розрахунків) доходів;

– правильності, повноти та обґрунтованості ведення обліку (фінансового та з метою податкових розрахунків) витрат;

– правильності визначення фінансових результатів діяльності (звичайної та надзвичайної) та бази оподаткування податком на прибуток;

– правильності обрахунку податку на прибуток;

– правильності визначення чистого прибутку;

– правильності, обґрунтованості та відповідності вимогам законодавства розподілу прибутку;

– фінансового стану підприємства та рівня його прибутковості;

– резервів підвищення ефективності діяльності господарюючого суб’єкта (в аудиторському звіті).

Складені за результатами проведеного аудиту аудиторський висновок та/або аудиторський звіт після процедури попереднього погодження передається замовнику. З метою засвідчення факту надання послуг та виконання повного обсягу передбачених договором робіт пропонуємо аудиторам складати Звіт суб’єкта аудиторської діяльності про виконані роботи (надані послуги) (табл. 3.14).

*Таблиця 3.14*

**Звіт суб'єкта аудиторської діяльності (назва аудиторської фірми) про виконані роботи (надані послуги) №від**

|  |  |
| --- | --- |
| Підприємство, що перевірялося |  |
| Об’єкт аудиту |  |
| Завдання аудиту |  |
| Термін проведення аудиту |  |
| Керівник аудиторської групи |  |
| Склад аудиторської групи |  |
| Ступінь аудиторського ризику |  |
| Рівень суттєвості |  |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № з/ | Стадія  аудиту | Перелік  робіт | Прийоми та  способи  перевірки | Термін  проведення  перевірки | Відповідальні  виконавці | Складені  аудитором робочі документи |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

Результати аудиту викладено в аудиторському висновку (аудиторському звіті)

№ від , загальним обсягом ст.

Зауваження до результатів аудиту у замовника

Зауваження до результатів аудиту у виконавця

Оплату проведено у повному обсязі

Документи передано в повному обсязі Керівник аудиторської фірми

Керівник аудиторської перевірки

Керівник підприємства-замовника

Запропонована форма Звіту суб’єкта аудиторської діяльності є також підтвердженням факту відсутності (наявності) взаємних претензій у виконавця та замовника один до одного з приводу результатів аудиту, розрахунків за виконані роботи тощо.

Проведення аудиту на досліджуваному підприємстві є обов’язковим та проводиться відповідно до вимог національного та міжнародного законодавства.

# 3.2. Методика аудиту фінансових результатів підприємства

Складність та відповідальність аудиторської перевірки фінансових результатів також підкреслюється й тим, що за даним видом перевірки встановлюється найвища ступінь аудиторського ризику. Крім того, від повноти виконаної аудиторської роботи, об'єктивності висновку залежать правильність і повнота не менш важливого напрямку аудиторської діяльності – визначення подальшої фінансової стратегії суб'єкта господарської діяльності.

Виконання аудиторської роботи щодо перевірки фінансових результатів вимагає глибоких знань та відповідного досвіду. Отже, виконання комплексу робіт з аудиторської перевірки фінансових результатів доручається, як правило, лише висококваліфікованим та досвідченим аудитор.

Аудит витрат, доходів і фінансових результатів аудитор повинен розпочинати з фінансової звітності, а саме з перевірки Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для підтвердження достовірності його показників. Кожен аудитор при розробці методики проведення аудиту витрат і доходів повинен враховувати галузь діяльності підприємства та специфіку виробництва, наявність структурних підрозділів та інші умови. Методика аудиту витрат та доходів повинна бути розроблена для кожного підприємства окремо.

Загальні підходи при проведенні аудиту витрат, доходів і фінансових результатів необхідно поділити на наступні етапи:

– попереднє вивчення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) відносно правильності складання та наявності можливих відхилень за даними регістрів обліку. Для цього необхідно скористатись даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Головної книги, Оборотної відомості за синтетичними рахунками, регістрами обліку за рахунками 79 «Фінансові результати», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». Аудитор виявляє можливі чи явні зловживання при заповнені Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). При виявлені відхилень аудитор фіксує дані факти у своїх робочих документах. Коли відхилень не виявлено, аудитор переходить до наступного етапу.

– перевірка витрат здійснюється за декількома напрямами, а саме:

1) Перевірка правильності списання на витрати прямих матеріальних, трудових, інших прямих та загальновиробничих витрат і формування виробничої собівартості - за рахунком 23 «Виробництво» та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) - за рахунком 90 «Собівартість реалізації».

Згідно до методики формування собівартості реалізації вітчизняними суб'єктами господарювання, вона накопичується за трьома напрямами: для промислових підприємств (тобто тих, які виготовляють уречевлену готову продукцію); для підприємств торгівлі (які не вносять суттєвих змін у предмет продажу при його реалізації, інакше - у товар) та для підприємств, що виконують роботи чи надають послуги (у цьому випадку «готовою продукцією» є певні роботи/послуги, що не мають уречевленої форми).

Таким чином, у дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» на промислових підприємствах собівартість реалізації списується з кредиту рахунку 26 «Готова продукція» у межах відвантаженої (реалізованої) продукції; у дебет субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок) списується з кредиту рахунку 28 «Товари»; у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» собівартість реалізованих за звітний період робіт і послуг списується з кредиту рахунку 23 «Виробництво» у межах виконаних (реалізованих) робіт/послуг. Закриття рахунку 90 «Собівартість реалізації» здійснюється тільки у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», а саме - субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Необхідно пам'ятати, що за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» згідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4] накопичуються накладні виробничі витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва (підприємствами торгівлі рахунок 91 не застосовується). За кредитом рахунку 91 загальновиробничі витрати щомісячно списуються (у частині змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат) у дебет рахунку 23 «Виробництво» за різними видами виробництв. При наявності існування у звітному місяці недовиконання нормальної виробничої потужності частина постійних загальновиробничих витрат у межах цього недовиконання поміж видами виробництв не розподіляється (тобто - вона не збільшує виробничу собівартість), а загальною сумою списується на собівартість реалізованої продукції, а саме - у дебет рахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Таким чином, аудиторові необхідно пам'ятати, що рахунок 91 безпосередньо з рахунком 79 «Фінансові результати» не кореспондує.

2) Перевірка правильності відображення адміністративних витрат і витрат на збут, які не включаються до складу виробничої собівартості та собівартості реалізації.

При здійсненні аудиту даних видів витрат необхідно використовувати П(С)БО 16 «Витрати», перевіряти дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», з'ясувати наявність розробленого та затвердженого Наказом про облікову політику підприємства склад статей означених витрат, первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту, правильність нарахування заробітної плати, а саме - перевірити віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат, при цьому з'ясувати правильність включення витрат із заробітної плати за демонтаж, ремонт чи монтаж основних засобів, а також витрати за обслуговування основних засобів, переданих у оренду. За винятком цього, доцільно перевірити правильність нарахування зносу (амортизації) основних засобів і нематеріальних активів, відображення витрат за комунальні послуги, виявити можливі інші витрати, які згідно до чинних нормативних документів не повинні бути включені до адміністративних витрат чи витрат на збут. Аудиторові необхідно пам'ятати, що закриття рахунків 92 та 93 здійснюється тільки у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

3) Перевірка правильності відображення як в обліку, так і у звітності інших операційних витрат у розрізі субрахунків і в цілому за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності». Закривається рахунок 94 у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

4) Перевірка відображення у обліку та звітності фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат, а також витрат від надзвичайних подій.

При аудиті цих видів витрат необхідно перевірити та порівняти дані синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», з'ясовувати чинність кожної господарської операції, методику нарахування і списання витрат за кожним конкретним випадком. Закриття рахунків 95 та 96 здійснюється тільки у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунок 97 - у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

– перевірка доходів також здійснюється поетапно, а саме:

1) Аудит доходів від реалізації.

Аудит доходів від реалізації (інакше - доходів від основної операційної діяльності) доцільно починати зі з'ясування галузевих особливостей та внутрішніх стандартів, а саме - з Наказу про облікову політику, з договорів продажу, їх реєстрації, ведення та оформлення.

Аудит починається з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками, даними Головної книги, регістрів аналітичного обліку за рахунком 70 «Доходи від реалізації». При проведені аудиту доцільно з'ясувати правильність документального оформлення всіх операцій, наявність окремого ведення обліку за різними видами діяльності, правильного відображенню в обліку розрахунків з використанням іноземної валюти, правильного відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість, чинного відображення в обліку доходів при повернені товарів та продукції, при наданні покупцям знижок тощо. При виявлені неправильного оформлення документів, помилок у веденні обліку та складанні звітності, аудитор повинен рекомендувати керівництву підприємства внести зміни, сплатити належні суми податків та вимагати дотримуватись діючого законодавства.

Аудитор повинен перевірити відповідність поміж реалізованою продукцією (товарами), виконаними роботами, наданими послугами та даними регістрів обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Особливо ретельно доцільно з'ясувати наявність простроченої дебіторської заборгованості та перевірити первинні документи, пов'язані з її виникненням: договір, рахунки, товарно-транспортні накладні, довіреності тощо.

За винятком того, аудитор повинен перевірити правильність оформлення випуску продукції та його відповідність її реалізації. Закриття субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів» та 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

2) Аудит інших операційних доходів.

3) Аудит доходу від участі в капіталі, аудит інших фінансових доходів, аудит інших доходів.

За цими етапами аудитор повинен перевірити правильність відображення доходів від оренди основних засобів, операцій з іноземною валютою, доходів від фінансових операцій, капітальних інвестицій тощо. Закриття рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється у кредит субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи» - у дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», рахунку 74 «Інші доходи» - у дебет субрахунку 793 «Результат іншої діяльності».

– перевірка фінансових результатів.

Аудит фінансових результатів необхідно починати з порівняння даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Оборотної відомості за синтетичними рахунками, Головної книги, регістрів аналітичного обліку за рахунком 79 «Фінансові результати». У подальшому окремо перевіряються формування результату операційної діяльності, результату фінансових операцій, результатів іншої звичайної діяльності, результату іншої діяльності. Для цього можливо застосувати методики, описані окремо для певного виду доходів та витрат.

В аудиторському висновку також необхідно зафіксувати ступінь довіри до системи обліку. Але крім цього аудитор повинний дати клієнту ради щодо вибору варіанта облікової політики, що найкраще забезпечував би реалізацію підприємством фінансової стратегії.

До питань облікової політики, що, зокрема, впливають на величину фінансового результату, варто віднести наступні:

– вибір способу нарахування амортизації основних засобів;

– вибір методу оцінки матеріалів, приголомшених і витрачених на виробництво продукції, робіт і послуг;

– порядок нарахування зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів;

– порядок віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих видів витрат (безпосередньої списання на собівартість у міру здійснення чи витрат попереднє формування резервів очікуваних витрат і платежів);

– витрат, що безпосередньо відносяться на собівартість конкретного виду продукції; склад невиробничих операційних витрат, спосіб їхнього розподілу та інші.

Отже, це означає, що облікову політику варто визначати в залежності від того, які позиції підприємство хоче мати на ринку. Наприклад, якщо поставлена мета сплатити якнайменше податків, логічно (особливо в умовах інфляції) застосовувати спосіб оцінки матеріалів за цінами останнього придбання. При цьому також варто використовувати і методи прискореної амортизації, якщо вони передбачені відповідним податковим законодавством. Однак, якщо підприємство хоче залучити додаткові інвестиції, зазначені елементи облікової політики застосовувати не слід.

На основі комплексу аудиторських робіт і отриманої при цьому інформації підготовляють аудиторський висновок, у якому:

– по-перше, підтверджують (чи не підтверджують) правильність визначення фінансового результату,

– по-друге, формулюють мотивований висновок про за результатами аудиторської перевірки

– по-третє, додаються обґрунтовані пропозиції щодо поліпшення системи бухгалтерського обліку і контролю та подальшої діяльності підприємства.

# 3.3. Використання аналітичних процедур у процесі аудиту фінансових результатів та порядок узагальнення результатів аудиту

Аналітичні процедури виступають як вид аудиторських операцій, які регламентуються міжнародними та національними стандартами зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Відповідно до вимог Міжнародного стандарту аудиту 520 «Аналітичні процедури» ці аудиторські операції здійснюють аналіз головних (параметральних) відносних показників і порівнянь, разом із подальшим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації стосовно справи або мають відхилення від очікуваних величин. За визначенням стандарту аналітичні процедури складаються з оцінок фінансової звітності та іншої інформації, які виведені аудитором, враховуючи ймовірні та очікувані співвідношення між фінансовими та нефінансовими даними. Однак аналітичне оцінювання під час проведення аудиту не слід розглядати як формальну ознаку цієї сфери діяльності, що підвищує її значимість та масштабність роботи.

Навпаки, саме аналітичні доведення економічних відносин, в тому числі і контрольних, відрізняють аудит від простої ревізії чи контролю. Аудит може відбутися лише за тієї умови, коли спирається на аналітичні доведення об'єктивності, реальності, доцільності контрольних дій будь-якого рівня і спрямованості. Серед аналітичних процедур виокремлюють пріоритетні, тобто ті, які визначають головну мету аудиту і полягають у виявленні незвичайних або неправильно відображених у звітності господарських фактів та у встановленні причин різного виду помилок і перекручень.

Здійснюючи аналітичні дослідження, слід дотримуватись дедуктивного підходу – від оцінки синтетичних показників фінансової звітності до дослідження причинно-наслідкових зв'язків, які зумовлюють зниження платоспроможності і загрозу банкрутства, розбалансування грошових потоків за видами діяльності, кон'юнктурні позиції підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках. Аналітичні процедури аудиту не передбачають абсолютної системності аналізу, комплексного підходу в діагностиці, а спрямовані на визначення сильних і слабких позицій, оцінку загроз і небезпек, виявлення вузьких місць у менеджменті тощо.

Крім того, виконання аналітичних процедур слід здійснювати поетапно, наприклад:

І етап – визначення інформаційних ресурсів і побудова аналітичних таблиць або алгоритмів;

II етап – загальна оцінка економічного потенціалу з характеристикою майнових та фінансових ресурсів за кількісними та якісними показниками (зміна обсягу та структури активів і пасивів, якісні характеристики їх структурних зрушень, зміна фінансової стійкості та платоспроможності, ефективність використання активів і капіталу тощо);

III етап – аналіз результатів виробничо-фінансової діяльності (доходів і витрат, фінансових результатів, ресурсозабезпечення і ресурсовикористання у виробничій діяльності тощо);

IV етап – оцінка резервів та напрацювання заходів щодо їх мобілізації. При цьому слід визначити очікувані результати за наявності різних економічних стратегій та обґрунтувати контрзаходи щодо недопущення негативного розвитку ситуації.

При здійсненні економічних процедур в аудиті доходів і витрат слід їх розмежувати за двома рівнями:

1) процедури першого рівня пов'язані із аналізом інформаційних ресурсів: від відображення даних у первинних документах до зведених показників фінансової і статистичної звітності.

Тут пріоритетним є застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які підтверджують аргументованість у кваліфікації доходів і витрат за видами діяльності та їх зведення за аналітичними ознаками, балансову узгодженість джерел формування доходів і витрат та кінцевих результатів їх впливу на стан економічної системи загалом, обґрунтованість вибору варіантів їх формування за критеріями доречності тощо;

2) процедури другого рівня пов'язані з оцінками та діагностикою величини та зміни доходів і витрат відносно до параметрів управління ними (планування, нормування і т. п.). Визначальними в оцінках і діагностиці є інтереси замовників аудиторських послуг. З цієї причини досягнення незалежності і неупередженості аудиту є проблематичним.

Проте чинники конкуренції та антидемпінгова політика в Україні та у світі зобов'язує аудитора давати найоб'єктивнішу характеристику цих процесів, підтверджуючи тим самим свій професіоналізм.

Зміст аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат можна подати за такими їх групами:

а) аналіз взаємозв'язків між даними про доходи і витрати у різних облікових регістрах (синтетичного і аналітичного обліку), формах звітності та інших джерелах інформації. Це дає змогу встановити достовірність інформаційної бази, виявити істотні розбіжності і причини їх виникнення та визначити програму аудиту, особливо на етапах його планування та підведення підсумків. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок різнопланових оцінок масштабів діяльності у натуральних показниках, помилок у ціноутворенні та застосуванні механізму цін, недотримання стандартів списання витрат і ін. Часто такі невідповідності є результатом спотворення інформаційної бази.

Різноплановість подання інформації про одні і ті самі економічні процеси (не лише про доходи і витрати) призвели практично до неконтрольованої ситуації в Україні, адже у різних гілках влади визнання економічної ситуації є абсолютно радикальним;

б) порівняльний аналіз доходів і витрат для оцінювання кількісних і якісних змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, можливих наслідків і нових викликів. Порівняльний аналіз доходів і витрат підприємства у конкурентному середовищі його діяльності дає змогу не тільки визначити конкурентні позиції того чи іншого виду продукції, робіт, технологічних переділів і оцінити якість економічних проектів, креативність управління доходами і витратами у сприятливому чи несприятливому середовищі. Проте порівняльний аналіз не зводиться до технічних процедур зіставлення відповідно до обраної бази порівняння. Тут слід врахувати якісні характеристики зіставлення (часові, за обсягом, за сукупністю властивостей тощо).

Порівняльний аналіз часто будується на визнанні еластичності зміни, тобто які очікувані результати доходу чи витрат можна отримати при варіантах впливу на фактори їх формування. Порівнюючи динаміку витрат різних економічних елементів виробничої діяльності підприємства, можна передбачити величину виробничо-фінансових результатів за порівняно ідентичних умов;

в) прогнозування майбутнього стану економічної системи залежно від очікуваних доходів і витрат. Такі прогнозні оцінки здійснюються на основі аналізу тенденцій та закономірностей, виміру факторного впливу у детермінованих і стохастичних зв'язках, оцінках ризику отримання достовірної інформації про загрози внутрішнього та зовнішнього впливів. Це дає змогу спроектувати майбутній стан економічної системи за оптимістичним і песимістичним сценаріями її розвитку. Разом з тим проведений аудит з використанням такого інструментарію аналізу дає змогу напрацювати гнучку тактику поточного (оперативного) менеджменту у внутрішньому і зовнішньому середовищі діяльності підприємства. Від системності та якості аналітичних досліджень залежить якість аудиторського висновку, що, своєю чергою, обумовлює запит на аудиторські послуги та високий імідж аудиторської діяльності загалом;

г) аналітичні процедури визнання доцільності й ефективності. Найвагомішим в аудиті доходів є аналіз обґрунтованості структурних змін формування доходу за видами діяльності. З цим пов'язане маневрування грошовими потоками в частині мобілізації власного і залученого капіталу. Частіше в таких доведеннях використовують показник рентабельності обороту операційної діяльності за кожним економічним проектом. Проте, такий підхід не дає вичерпної характеристики щодо ефективності мобілізації коштів для приросту доходів підприємства. На нашу думку, аналітичний інструментарій аудиту слід доповнити розрахунками тактичної і перспективної вигоди при різних варіантах монополізації ринку товарів, робіт, послуг.

Малопродуктивними є аналітичні обґрунтування економічних змін з позицій режиму економії, матеріальних, трудових чи фінансових ресурсів. Вагомішим є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів є випереджувальним у зростанні витрат діяльності, а втрати прибутку за одним видом діяльності повністю компенсуються його приростом за іншою діяльністю. Важливо також розмежувати параметри отриманого ефекту і досягнутої ефективності при наданні позитивного аудиторського висновку.

Аналіз доходів і витрат є особливо мобільним, передбачає постійний моніторинг кон'юнктури внутрішнього і зовнішнього середовища, врахування специфіки діяльності господарюючих суб'єктів, напрацювання виваженої стратегії та гнучкої тактики виробничої, маркетингової, постачальницько-збутової та інших видів діяльності. Складність аналітичних процедур у такому аудиті визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни доходів та витрат, точно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачити не лише їх абсолютні та відносні зміни, а і оцінювати вплив на фінансово-економічний стан підприємства загалом.

Ефективність використання аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх взаємозв'язку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу тощо. За наслідками їх виконання доцільно отримати нову інформацію, яка надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень та підтвердить достовірність параметризації економічної системи підприємства.

Важливість застосування аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат обумовлюється ще і тим, що майже 40% помилок в обліку і звітності виявляється під час здійснення аналітичних процедур.

Характеризуючи аналітичні процедури в аудиті доходів і витрат, зауважимо, що вони не обмежують і не підмінюють зміст комплексного економічного аналізу витрат діяльності, собівартості продукції, доходів і фінансових результатів операційної, інвестиційної та фінансової діяльності з їх абсолютно іншою цільовою орієнтацією.

Відповідно до вимог МСА застосування аналітичних процедур зумовлене взаємозв'язками та взаємообумовленістю показників доходів і витрат. Аналітичне оцінювання цих зв'язків забезпечує повноту аудиторських свідчень, точність даних, які відображені в обліку і звітності. Методичні прийоми аналізу не можуть бути чітко регламентовані відповідно до конкретних ситуацій, проте їх обов'язковий набір слід передбачати на кожному етапі аудиторської перевірки.

Важливим етапом аудиту є визначення впливу окремих факторів на величину фінансових результатів.

Аудитор повинний враховувати, що на фінансовий результат впливає зміни за такими показниками, як обсягу реалізації продукції; величин виробничої собівартості продукції, що була реалізована; ціна на продукцію; структура й асортимент реалізованої продукції.

Вплив зміни обсягу реалізації продукції може бути визначений множенням планової суми прибутку на відсоток відхилення обсягу реалізації в оцінці по повній плановій собівартості. Вплив зміни величини собівартості визначають зіставленням фактичної і планової собівартості у перерахунку на фактичний обсяг випуску продукції. Аналогічно аудитор аналізує вплив зміни величини комерційних витрат на фінансові результати підприємництва. Шляхом відповідних підрахунків (зіставленням фактичного обсягу реалізації без акцизного збору в цінах плану і цінах, що фактично склалися на ринку) аудитор визначає вплив цінового фактора.

Підрахунок зміни структури й асортименту реалізованої продукції розраховується двома способами: сальдовим методом, тобто вирахуванням із загальної суми відхилення прибутку від реалізації товарної продукції сум відхилень по всіх інших факторах, чи зіставленням планового прибутку, скоригованого на суму фактично реалізованої продукції, із плановим прибутком, скоригованого на відсоток виконання плану щодо обсягу реалізації.

Під час підготовки аудиторського висновку на підставі результату, що був отриманий за допомогою зазначених методів економічного аналізу, аудитору важливо враховувати, що вплив кожного фактору має, як правило, певні обмеження за обсягом, зокрема, обсяг випуску може бити лімітований технічними можливостями підприємства, а рівень цін та обсяг реалізації продукції в значній мірі залежить від стану ринкової кон'юнктури.

Отриману підчас перевірки та аналізу інформацію, аудитор повинний використовувати для підготовки аудиторського висновку.

Нестабільність економічної ситуації підчас формування ринкових відносин в економіці України призводить до того, що перспективи підприємницької діяльності прогнозувати важко. У таких умовах на багатьох підприємствах (у тому числі державних) планові завдання визначаються формально і, як правило, далекі від реальності. Отже, аудитор повинен визначити реальність планових показників та встановити можливість їх використанні підчас аудиторської перевірки фінансових результатів. Відсутність реальних планових показників для аудитора означає втрату частини інформації для аналізу фінансових результатів та підвищує аудиторський ризик.

Однак, брак реальних планових показників не може бути підставою для відмови від аудиторського висновку. У таких випадках аудитору необхідно здійснити наступні заходи:

– зробити загальну оцінку результативної і фінансово-господарської діяльності на підставі порівняння записів і сум за дебетом і кредитом рахунка 79 «Фінансовий результат»;

– для аналізу впливу рівня собівартості продукції, робіт і послуг на прибутковість підприємства необхідно визначити загальні, умовно-постійні і комерційні витрати у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції за звітний і попередній період;

– визначити найбільш прибуткові види продукції, робіт і послуг.

Загальна оцінка фінансового результату діяльності підприємства за конкретний звітний період у вітчизняній аудиторській практиці здебільшого передбачає зіставлення оборотів дебетом й кредитом рахунку 79 «Фінансовий результат», але це дозволяє лише констатувати сам факт одержання прибутку чи збитків. Отже, для уточненого висновку про результати фінансово-господарської діяльності аудитору доцільно використовувати методикою західних економістів.

За цією методикою, зокрема, передбачається, що при визначенні результату господарської діяльності аудитору необхідно також враховувати зміни запасів товарно-матеріальних цінностей (у тому числі готової продукції на складах) на початок і кінець звітного періоду і робіт, виконаних підприємством для власних потреб.

Під час аналізу впливу величини собівартості продукції, робіт і послуг попередню інформацію можна згрупувати. Сформованого потоку інформації на цьому етапі в більшості випадків досить для підготовки аудиторського висновку.

Крім того, при проведенні аудиту фінансових результатів підприємства аудитору доцільно скористатися методиками закордонних фахівців, які дозволяють проводити аналіз й оцінку фактичної і майбутньої ліквідності (розглянутої як стан підприємства, його сприятлива платіжна характеристика) складати ретроспективну (за ряд років) таблицю фінансових результатів, яка є підсумком з'єднання двох проміжних таблиць. Перша узагальнює з позицій ліквідності виробничі і реалізаційні операції – результат господарської діяльності, друга - підсумки фінансової діяльності.

Наступним етапом аудита фінансових результатів є розрахунок основних показників, значення яких характеризують основні результати фінансово-господарської діяльності рентабельності активів, інвестицій, власного капіталу, реалізованої продукції.

Рентабельність активів розраховується як відношення прибутку (після сплати податків) до середньої величини активів. Він показує величину прибутку, що отримує підприємством з кожної гривні, вкладеної в активи.

Коефіцієнт рентабельності інвестицій визначають відношенням прибутку (до сплати податків) до суми інвестицій за винятком короткострокових валютних зобов'язань.

Аналітичне забезпечення аудиторських доказів сприяє зменшенню ризику аудиторської перевірки та аудиторського висновку. Процес використання аналітичних процедур вимагає чіткого розмежування аналітичних прийомів відповідно до мети дослідження та максимального зосередження на використанні аналітичних результатів за методикою комплексного економічного аналізу.

Аудитор у процесі проведення аудиту зобов’язаний концентрувати увагу на процес і порядок виправлення помилок і правильність їх документального оформлення. Тому що виправлення помилок є важливою фінансовою операцією, яка обов’язково має бути правильно документально оформлена. Відносно аудиту доходів виділяють аналітичні процедури для об’єктивного оцінювання суми доходів від операційної діяльності досліджуваного підприємства у конкурентному середовищі, паритетність інтересів у визнанні кінцевого фінансового результату (рис. 3.1).

**Особливість аналітичних процедур витрат, доходів та фінансових результатів**

1. Визнання доцільності щодо повноти формування доходу відповідно до кон’юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб’єкта

2. Обґрунтованість структури формування доходу за видами діяльності

3. Інтенсивність і якість формування доходів відповідно до зміни кон’юнктури зовнішнього середовища

4. Раціоналізація витрат і повнота використання сприятливого середовища

5. Розмежування дії об’єктивних і суб’єктивних чинників формування доходів і витрат

6. Вимірювання ділової активності

**Рис. 3.1. Перелік аналітичних процедур витрат, доходів та фінансових результатів**

Цей перелік основних процедур впливає на складання програми аудиту витрат, доходів та фінансових результатів і послідовність його аналітичних процедур. Всі аналітичні процедури діяльності аудиту прописані у відповідних міжнародних і національних стандартах та положеннях зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Так, згідно з Міжнародним стандартом аудиту 520 вони передбачають аналіз основних відносних показників і порівнянь, включно з подальшим дослідженням змін і відхилень, взаємозв’язків і взаємозалежностей, котрі суперечать іншій інформації про предмет дослідження або не відповідають очікуваним параметрам.

Аудит має вважатися не завершеним до тих пір, доки аудитор не надасть відповіді на поставлені питання. У випадку коли ж він не надасть відповіді, його думка щодо достовірності Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) буде вважатися не повною та не об’єктивною.

# 3.4. Напрями удосконалення аудиту фінансових результатів на вітчизняних підприємствах

Напрями вдосконалення системи аудиту можуть мати різноманітний характер. Один із них полягає в поліпшенні нормативно-правового забезпечення контрольної функції аудиту та використанні сучасних програмних продуктів для проведення аудиту.

Система аудиту в Україні функціонує згідно з Конституцією та чинним законодавством України, регламентується підзаконними актами. Але ці норми часто можуть мати дещо суперечливий характер, можуть не охоплювати потрібні сфери, не розмежовувати функції та повноваження аудиторських органів, що в свою чергу може призвести до того, що система не має цілісності й дієвості. Доцільним буде використання всіма суб’єктами аудиту, безпосередньо у своїй діяльності, єдиних базових принципів і основних процедур. Це буде сприяти підвищенню якості аудиторських по- слуг, більш повному охопленню ними фінансових операцій та більш точним і повнішим висновкам. Відсутність єдиної інформаційної та методологічної бази аудиту значно знижує ефективність роботи відповідних перевіряючих органів та суб’єктів господарювання.

Тому для вирішення цієї проблеми, доцільним буде створення єдиної інформаційної бази, узгодження та вдосконалення законодавства, відпрацювання та удосконалення методики проведення аудиторських перевірок.

Дієвий незалежний аудит не лише дозволяє визначити відхилення від норм на підприємстві, але забезпечує запобігання незаконного та неефективного використання фінансових ресурсів держави.

Існує проблема в тому, що аудит в Україні, та зокрема аудит фінансових результатів, до цього часу не має системного характеру і не забезпечує виконання тих завдань, які повинен виконувати як на рівні окремого підприємства, так і на рівні держави в цілому.

З метою удосконалення організації та методики аудиту доцільним також буде використання досвіду зарубіжних високо розвинутих країн. Це дасть можливість нашим вітчизняним фaхівцям якнaйкрaще вдосконaлити існуючу в Укрaїні цю систему перевірки [8, c. 205].

Основними напрямами, спрямованими на підвищення ефективності функціонування аудиту, є:

– організація аудиторської перевірки, побудованій на міжнародній практиці, але з придатними для України вимогами та нормами, що в свою чергу дасть змогу аудиторським органам забезпечити контроль за використанням коштів та правильністю складання фінансової звітності суб’єктами підприємницької діяльності;

– розробка і практична реалізація концепції системи аудиту фінансових результатів, яка б базувалась на єдиних принципах, правилах, методології та інформаційній базі;

– узгодження та взаємодія норм та правил аудиту окремої частини діяльності підприємства з аудиторськими перевірками його інших складових;

– оптимізація функцій та повноважень кожного органу який займається питанням аудиту, що, в свою чергу, сприятиме формуванню ефективної організаційної структури як окремої ланки аудиту так і в цілому системи.

Часто прослідковується ситуація, коли управлінський персонал намагається виправити на прикрасити кінцеві дані фінансової звітності підприємства для того, щоб підвищити його інвестиційну привабливість та кредитоспроможність, і тим самим вводить в оману користувачів. Тому, до основних причин допущених перекручувань і порушень при формуванні фінансових результатів можна віднести свідомі та несвідомі дії посадових осіб, що займаються підготовкою вихідної інформації про діяльність підприємства. При цьому багато фактів порушень може виникнути на практиці через неправильні арифметичні дії при здійсненні різних розрахунків. Ці факти в свою чергу приводять до перекручування даних про рівень витрат, доходів та фінансових результатів підприємства, а також перекручування звітності. Часто не надто висока якість аудиторських перевірок, або видача аудиторського висновку без проведення аудиту та без участі аудитора безпосередньо в інвентаризації перешкоджають реалізації принципів етичної поведінки аудиторів. Не дотримуючись принципів професійної етики аудиторів, в гонитві за високими прибутками, аудитори можуть сприяти викривленню фінансової інформації на підприємстві, зростанню злочинності у своїй діяльності, а це, в свою чергу, знищує довіру зовнішніх користувачів інформації до аудиторських висновків.

Таким чином, порушуються норми Кодексу етики професійних бухгалтерів та в цілому норми та принципи законодавства країни. Процес аудиторської перевірки фінансової звітності не повинен зводитись лише до виконання встановлених стандартних аудиторських процедур. Аудитор повинен творчо та відповідально відноситись до своїх обов’язків, старатись постійно підвищувати свою кваліфікацію, дотримуватись діючих правил, норм міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів [12]. Якщо аудит фінансових результатів діяльності підприємства буде нeрaціонaльно тa неефективно побудований, то це зможе призвести до нeвиявлeння викривлeнь, фaльсифікaцій у звітності, що надалі може негативно вплинути на прийняття упрaвлінських рішeнь користувачами.

Для вирішення вищенаведених проблем та недоліків аудиту фінансових результатів доцільно застосовувати наступні шляхи вирішення, а саме:

– створити ефективну та досконалу систему контролю якості, оскільки сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема залишається в незадовільному стані, тому підприємства, які не проходять перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, виключаються з Реєстру аудиторських фірм;

– удосконалити нормативно-правове забезпечення фінансової звітності та аудиторської діяльності в Україні відповідно до міжнародних стандартів [11, с. 110];

– удосконалити методику складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньо-фірмових стандартів аудиту [3, с. 113];

– на високому рівні освоїти «культуру спілкування» з фінансовою звітністю, її складанням та вмінням читати;

– підвищити рівень поінформованості керівництва підприємства з питань аудиторських перевірок;

– дозволити використання аудитором індивідуального підходу до об’єкту перевірки; – проведення повторної перевірки тих господарських процесів, які аудитор не підтвердив позитивним висновком;

– удосконалити документальне оформлення аудиторської перевірки. Підвищення ефективності роботи неможливо без використання комп'ютерної техніки, яка вже знайшла своє застосування в роботі різних служб та підрозділів підприємства.

Використання автоматизованої системи обробки інформації або автоматизованих робочих місць за різними розділами аудиторської перевірки вносить до роботи аудиторських служб багато нового та значно полегшує їхню роботу в цілому. Тому доцільним буде, на ряду із вже створеними бухгалтерськими та аудиторськими програмами, створити більш удосконалену програму для проведення аудиторської перевірки, яка б охоплювала всі можливі види перевірок та формувала на їх основі готові висновки та можливі пропозиції. Така програма дала б можливість не лише швидко проводити арифметичну перевірку, перевірку кореспонденції рахунків, але й правильність заповнення документів та регістрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в цілому.

Аудит є однією з основних форм економічного контролю, головною функцією якого є об’єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність юридичних осіб, та базується на взаємній зацікавленості держави, адміністрації підприємства та їхніх власників.

Експлуатаційні можливості комп'ютерів створюють передумови для автоматизації процесу аудиту доходів, витрат і фінансових результатів. Вони дозволяють здійснювати програмний контроль змісту господарських операцій шляхом широкого використання програмно-методологічних прийомів поточного контролю, перевірки достовірності економічних даних на всіх стадіях технологічного процесу їх обробки.

При автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах, створюється система автоматизованого контролю, яка повинна бути описана в проектній документації. Якщо при розробці закладається всебічний, логічний контроль різноманітних взаємопов'язаних показників руху засобів і джерел їх утворення, знижується можливість виникнення різних викривлень, зловживань. У аудитора не виникає потреби застосовувати різні прийоми документального контролю, оскільки вони виконуються автоматично, програмно та носять постійний характер.

До основних видів контролю достовірності інформації належать:

– контроль на рівні реквізитів з метою уникнення механічних помилок (тип, шаблон, діапазон);

– дотримання технологічного процесу обробки інформації на обчислювальному центрі, що передбачає неможливість виконання наступної процедури обробки без нормального завершення попередньої процедури.

Проектна документація аудитором перевіряється на наявність в проекті засобів автоматизованого контролю – як для забезпеченім достовірності інформації, що обробляється на основних етапах облікового процесу, так і для виявлення різного роду відхилень. У результаті такої перевірки можуть бути виявлені «слабкі» місця в програмі, які не перешкоджають здійсненню відхилень (наприклад, відсутність програмного контролю внутрішнього переміщення запасів і грошових коштів, контролю за використанням бланків суворої звітності тощо). Це може стати умовою для виписки безтоварних накладних з метою приховування недостач, повторного включення документів для автоматизованої обробки.

На практиці закладені до проектної документації системи контролю часто не відповідають фактичному його здійсненню в процесі обробки облікової інформації. Тому аудитору слід переконатися у відповідності проекту фактичному обліковому процесу, перевірити правильність обробки інформації. Технологічний процес повинен забезпечити автоматизацію контролю правильності обробки інформації та виправлення виявлених помилок.

Використання програмного забезпечення при проведенні аудиту вимагає розробки спеціальних методик щодо діагностики стану підприємства, що підлягає аудиту. Це дає можливість більш раціонально використовувати робочий час аудиторів.

При використанні комп'ютерної техніки аудитори часто вдаються до програмно-логічних способів контролю, серед яких варто виділити: прийоми подвійного рахунку; алгоритмічний контроль; рахунковий контроль з приманним контрольних підсумків; балансовий спосіб рахункового контролю; застосування матричних моделей; порівняння однойменних показників, отриманих з різних джерел (зустрічні перевірки); прийом оберненого перерахунку; способи підстановок, кореляційних зв'язків, інші математичні прийоми, контроль за відхиленнями. Використання наведених прийомів дає можливість виявити протиріччя в окремих показниках первинних документів, нормативно-довідковій інформації, виявляти та попереджувати приписки й інші відхилення.

Перевірці правильності алгоритмів розрахунків доходів, витрат і фінансових результатів аудитором приділяється особлива увага. Адже помилка, яка була закладена до алгоритму розрахунку і багаторазово застосовувалася до господарських операцій, що повторюються, може викривити результат господарської діяльності. Особливо ретельно перевіряються алгоритми операцій, які ініціюються самою програмою, так як до моменту їх виконання персонал зобов'язаний ввести, проконтролювати та відкоригувати всі дані, які використовуються цією операцією. Алгоритм також перевіряється на відповідність чинному законодавству та обліковій політиці господарюючого суб'єкта, а також з'ясовується можливість коригування алгоритму у випадку зміни порядку ведення бухгалтерського обліку, податкового чи іншого законодавства.

У процесі перевірки алгоритмів розрахунку сум при введенні господарських операцій контролюється також правильність формування проводок.

Тестування налагодження алгоритмів ставить високі вимоги до аудитора в частині його комп'ютерної підготовки. Бажано, щоб він розумів макромову конкретної програми. Це дозволяє йому не лише протестувати алгоритм на конкретних даних, але й розібратися в правильності його налагодження, наприклад, при використанні типових операцій, доступ до зміни яких має непрофесійний користувач-бухгалтер. Практика показує, що найбільш ефективно працюють системи, налагоджені дилерами фірми-розробника програмного продукту або висококваліфікованими аудиторами, які мають вагомі знання у сфері бухгалтерського, податкового обліку та законодавства, а також значний досвід роботи з різними комп'ютерними системами.

При перевірці алгоритмів слід звертати увагу і на правила заокруглення, переведення даних з одних одиниць виміру в інші тощо. Може статися так, що через помилки в заокругленні, може сходитися в тисячах гривень і не сходитися в гривнях.

Окрему увагу слід приділити перевірці алгоритмів розрахунку показників форм звітності та оцінити можливість їх коригування при змінах у законодавстві. Більш того, часто зміни стосуються і самих форм звітності, додаються одні рядки, виключаються інші. Більшість систем обробки облікової інформації дозволяють бухгалтеру вносити самому такі зміни, без допомоги розробників. Тому аудитору необхідно перевірити відповідність форм звітності, що використовуються, чинному законодавству. Багато відомих фірм-розробників оперативно поширюють серед своїх користувачів нові форми бланків при їх зміні.

Досліджуючи документи, аудитор вивчає встановлений порядок виправлення виявлених помилок, аналізує їх з метою попередження в майбутньому. Особлива увага звертається на помилки, виявлені при введені, інформації до комп'ютерної програми. Для перевірки правильності обробки інформації за окремим завданням аудитор може використовувати так званий метод «повтору контрольного прикладу», тобто самостійно або із залученням спеціаліста обробити за діючими на підприємстві програмами і у встановленому технологічному порядку конкретну первинну інформацію.

Аудитор може застосовувати фактичні дані господарюючого суб'єкта або спеціально розроблені конкретні приклади перевірки алгоритмів комп'ютерної обробки даних. Контрольні дані вводяться до системи обробки з метою перевірки правильності функціонування комп'ютерних програм. Аудитору бажано мати набір даних і заздалегідь прораховані на їх основі результати, тобто контрольні приклади. Наприклад, для встановлення правильності нарахування прибуткового податку, аудитор може вводити до комп'ютерної програми клієнта значення визначеної суми заробітної плати та переконатися в правильності отриманого результату.

Контрольні дані повинні бути компактними та не вимагати багатогодинного введення до системи клієнта, але при цьому охоплювати якомога більший спектр видів господарської діяльності. Тестування комп'ютерної системи обробки даних клієнта із наперед підготовленими контрольними прикладами, як показує практика, є більш ефективним, ніж тестування на основі даних самого клієнта.

Також можливим є застосовування спеціальних засобів для перевірки змісту комп'ютерних файлів підприємства, що підлягає аудиту. Для таких потреб застосовуються програми, які дозволяють аналізувати зміст таких файлів, сортувати показники, що в них зберігаються, за різними ознаками (датою, сумою, алфавітом, змістом тощо), та роздруковувати їх в необхідній формі.

Використовувати хронологічну перевірку доцільно на тих підприємствах, в яких ведеться кількісно-сумовий облік запасів (на складах торговельних підприємств, базах). Як правило, на цих підприємствах на кінець місяця по одних видах запасів можуть зазначатися залишки, а по інших – ні. Якщо аналізувати надходження і витрачання запасів не тільки на кінець місяця, а й дослідити кожну операцію з витрачання і надходження, тоді можна встановити, що за певними запасами на конкретну дату зазначаються перевитрати, а потім оприбутковуються запаси, після чого визначається реальний залишок. Відповідно, в результаті залишок, який утворився, приховується і не відображається в бухгалтерському обліку, і нарахування відповідного витрачання за даним товаром здійснюється за весь інвентаризаційний період.

Незважаючи на подальший розвиток комп'ютерного забезпечення та передачі вихідної інформації до комп'ютерних систем аудиторські операції організаційно-інструктивного характеру, спостереження, оцінки дій посадових осіб, отримання, довідок тощо вимагають творчих зусиль аудитора, тому їх важко автоматизувати за допомогою технічних засобів.

Дійовий зовнішній аудит передбачає поглиблений аналіз показників фінансового стану підприємства.

Оцінку фінансового стану підприємства доцільно здійснювати поетапно, на підставі комплексу показників.

Основою методики оцінки фінансового стану є теорія аналізу фінансової діяльності підприємства, що розглядає поняття «стабільний фінансовий стан» не тільки як якісну характеристику його фінансів, а як і кількісно вимірюване явище.

На вітчизняних підприємствах для аудиту та аналізу доходів, витрат та фінансових результатів діяльності доцільно використовувати програмний продукт фірми «Про-Інвест-Консалтинг» Audit Expert та Project Expert.

Ці системи виконують автоматичне перетворення даних бухгалтерської звітності в аналітичні таблиці, які відповідають вимогам Міжнародних стандартів аудиту. Ця програма однаково успішно обробляє українські, російські, білоруські, казахстанські та узбецькі бухгалтерські звіти за різні періоди. Система проводить переоцінку балансу та розраховує фінансові показники, що характеризують різноманітні сторони діяльності підприємства, наочно показуючи їх динаміку та ступінь відхилення від оптимальних значень.

Пакет цих систем орієнтований на такі категорії користувачів, як керівники підприємств, фінансові директори, аналітики, інвестори або кредитори.

Технологічно Audit та Project Expert відповідають сучасним стандартам швидкодії, операційної сумісності, обміну даними та забезпечують групову роботу в мережі.

Будучи ядром у комплексі програм фінансового аналізу і проектування, Project Expert здатний автоматично «накачувати» інформацію, що характеризує стартовий стан підприємства, із програмою фінансового аналізу Audit Expert.

# Висновки за розділом 3

Мета аудиту фінансових результатів відповідно до МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Проведення аудиту - це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

На етапі планування необхідно розробити загальну стратегію і тактику аудиту фінансових результатів, визначити строки і обсяги аудиторської перевірки. Під час підготовки до аудиторської перевірки планується період конкретних дій і ті аудиторські процедури, які необхідно завершити ще до початку цієї перевірки. На другому етапі аудитору необхідно здійснити попередній огляд та дати оцінку системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю замовника аудиту. Етап оцінювання є надзвичайно важливим у ході перевірки, оскільки під час його проведення аудитор зобов’язаний одержати якомога більше інформації про об’єкт дослідження з метою її аналізу та оцінки для наступного формування обґрунтованої думки, на підставі якої і формуватиметься висновок про достовірність фінансової звітності клієнта. На заключному етапі результати проведеної аудиторської перевірки узагальнюються в аудиторському висновку та (або) аудиторському звіті.

Аудит витрат, доходів і фінансових результатів аудитор повинен розпочинати з фінансової звітності, а саме з перевірки Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для підтвердження достовірності його показників. Кожен аудитор при розробці методики проведення аудиту витрат і доходів повинен враховувати галузь діяльності підприємства та специфіку виробництва, наявність структурних підрозділів та інші умови. Методика аудиту витрат та доходів повинна бути розроблена для кожного підприємства окремо.

Аналітичні процедури виступають як вид аудиторських операцій, які регламентуються міжнародними та національними стандартами зовнішнього та внутрішнього аудиту. Здійснюючи аналітичні дослідження, слід дотримуватись дедуктивного підходу – від оцінки синтетичних показників фінансової звітності до дослідження причинно-наслідкових зв'язків, які зумовлюють зниження платоспроможності і загрозу банкрутства, розбалансування грошових потоків за видами діяльності, кон'юнктурні позиції підприємства на внутрішньому та зовнішньому ринках.

Аналітичні процедури аудиту не передбачають абсолютної системності аналізу, комплексного підходу в діагностиці, а спрямовані на визначення сильних і слабких позицій, оцінку загроз і небезпек, виявлення вузьких місць у менеджменті тощо.

Напрями вдосконалення системи аудиту можуть мати різноманітний характер. Один із них полягає в поліпшенні нормативно-правового забезпечення контрольної функції аудиту та використанні сучасних програмних продуктів для проведення аудиту.

Аудит є однією з основних форм економічного контролю, головною функцією якого є об’єктивність оцінки облікової та звітної інформації про фінансово-господарську діяльність юридичних осіб, та базується на взаємній зацікавленості держави, адміністрації підприємства та їхніх власників. Експлуатаційні можливості комп'ютерів створюють передумови для автоматизації процесу аудиту доходів, витрат і фінансових результатів.

# Висновки

Ефективність діяльності підприємства вимірюється за допомогою показника фінансового результату – прибутку або збитку. Зрозуміло, що якщо діяльність підприємства є збитковою, то рано чи пізно воно завершить свою діяльність. Для продовження функціонування та розвитку діяльність підприємства повинна бути прибутковою. Для вчених-бухгалтерів цікавими були проблеми визначення поняття «прибуток», підходи до його визнання, оцінки, відображення у системі рахунків та у фінансовій звітності.

Узагальнення наукових праць у яких досліджувалося поняття «прибуток» з облікової точки зору, було виокремлено такі етапи розвитку облікової наукової думки: 1) облік результатів торгівельних операцій середньовічними купцями; 2) відображення прибутку на рахунках бухгалтерського обліку; 3) розмежування доходів, що реалізовані у грошових коштах, від нереалізованих; 4) диференціювання фінансових результатів; 5) момент визнання та відображення в обліку прибутку; 6) характеристика рахунку прибутків і збитків; 7) використання оцінки при визначенні фінансового результату. За результатами дослідження обґрунтовано, що фінансовий результат визначається шляхом співставлення доходів і витрат діяльності підприємства, це може бути прибуток або збиток, що, у свою чергу, приводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу, отриманий фінансовий результат характеризує результативність діяльності підприємства.

Класифікація фінансових результатів у бухгалтерському обліку здійснюється за таким ознаками: 1) за значенням підсумкового результату господарювання; 2) у розрізі видів діяльності; 3) за процесом формування; 4) за характером оподаткування прибутку; 5) за періодом формування; 6) за характером розподілу прибутку, що залишається після сплати податків та інших обов’язкових платежів (чистого прибутку). Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться з метою надання зацікавленим користувачам інформації про результати діяльності підприємства у різних розрізах за різні проміжки часу.

Дослідження особливостей обліку та аудиту фінансових результатів проводиться на матеріалах підприємства «Миронівський хлібопродукт». ПрАТ «Миронівський хлібопродукт» займається виробництвом сільськогосподарської продукції. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться відокремленим структурним підрозділом – бухгалтерією із застосуванням Міжнародних стандартів фінансової звітності. Враховуючи, що підприємство є акціонерним товариством – звітність підприємства підлягає обов’язковому аудиту.

Аналіз та порівняння П(С)БО та МСБО щодо доходів діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям для розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів. Також МСФЗ дають змогу компанії отримувати можливість виходу на міжнародні ринки, залучення додаткових інвестицій (ресурсів) у розвиток компаній, оскільки звітність, складена за МСФЗ, більш інформативна і зрозуміла іноземним інвесторам, це дасть змогу для розвитку компаній та збільшення їх прибутку; для ефективного управління власністю, збільшення обсягів інвестицій в реальний сектор економіки, забезпечення економічного зростання та інтеграції у світову економіку.

Аналізуючи порівняння вимог Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» та Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), варто зазначити, що нові вимоги до складання цього звіту відповідно до національних стандартів забезпечили його наближення до складу Звіту про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід. Необхідність подальшої гармонізації національних стандартів із міжнародними є важливим завданням, яке повинно об’єднати зусилля науковців, державних органів влади і професійних організацій для подальшого розвитку теорії і практики складання фінансової звітності, що надаватиме переваги вітчизняним підприємствам у процесі економічного зростання України.

Підприємство «Миронівський хлібопродукт» щорічно складає і подає фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Мета аудиту фінансових результатів відповідно до МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Проведення аудиту - це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

З метою підвищення ефективності аудиту (аудиторської перевірки) та якості їх результатів, вважаємо за необхідне застосовувати для перевірки Звітності про фінансові результати, правильності визначення фінансових результатів та їх розподілу запропоновані стандартні форми робочих документів. Основним призначенням робочих документів є допомога в організації роботи аудиторської групи, підтвердження факту здійснення перевірки та отримання можливості оцінки якості виконаних робіт. Документування процесу аудиту в свою чергу крім скорочення часу на розробку та оформлення робочих документів, сприяє підвищенню ефективності аудиту, прискоренню процесу перевірки, оцінки та обробки як робочих так і підсумкових документів аудиту. Аналітичні процедури аудиту не передбачають абсолютної системності аналізу, комплексного підходу в діагностиці, а спрямовані на визначення сильних і слабких позицій, оцінку загроз і небезпек, виявлення вузьких місць у менеджменті тощо.

Напрями вдосконалення системи аудиту можуть мати різноманітний характер. Один із них полягає в поліпшенні нормативно-правового забезпечення контрольної функції аудиту та використанні сучасних програмних продуктів для проведення аудиту.

# Список використаних джерел

1. Акімова Н.С. Облік в зарубіжних країнах: навчальний посібник / Н.С. Акімова., А.П. Грінько, О.В. Топоркова, Т. А. Наумова, Н.С.Ковалевська, Л. О. Кирильєва, В. В. Янчев.– Х.: ХДУХТ, 2016. – 288 с.
2. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т. Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 384 с.
3. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навчальний посібник / за ред. К. Ф. Ковальчука. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 328 с.
4. Базілінська О.Я. Фінансовий аналіз: теорія та практика: Навчальний посібник для студентів ВУЗів / О.Я. Базілінська. – К.: ЦУЛ, 2012. – 328 с.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – Київ : Центр учбової літератури, 2014. – 184 с.
6. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2013. – 592 с.
7. Бобко В. В. Облік фінансових результатів: питання термінології / В. В. Бобко // Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності у сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці: матеріали першої міжнар. наук.-практич. конференції: Ужгород,  26-28 квітня 2010 р. – Ужгород: УжНУ, 2010. – 378 с.
8. Бобко В. В. Поняття «прибуток» і «збитки» в контексті бухгалтерського обліку / В. В. Бобко // Облік і фінанси АПК. – 2013. – С. 21–23.
9. Бондар М.І. Звітність підприємства [текст] : підручник. / [М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець та ін; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинець. – [8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
11. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: монографія / [Ю.А. Верига, О.В. Карпенко, О.Ф. Савченко та ін.] - [ за ред. О.М. Губачової].- Полтава: РВВ ПУСКУ, 2011. - 337 с.
12. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, О.С. Гусакова, А.Ж. Пшенична, Н.В. Фірсова / За заг. ред. проф. Ю.А.Вериги [2-ге вид. перероб. і допов.] – К.: Центр учбової літератури, 2012. - 500 с.
13. Бухгалтерський облік і аудит: термінологічний українсько-російсько-англійський словник : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. Л. Іщенко, Т.В. Гладких, А. Ж. Пшенична, Н. О. Кулявець. – Київ : Центр учб. л-ри, 2012. – 292 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік : навчальний посібник / М. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – Київ, 2012. – 672 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / [Ф.Ф. Бутинець, О. С. Бородкін, А.М.Герасимович та ін]; під ред. Ф.Ф. Бутинця. − [3-є вид., перероб. і доп.]. − Житомир: ЖІТІ, 2011. − 912 с.
16. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. – Київ : Центр учб. л-ри, 2011. – 424 с.
17. Верига Ю. А. Звітність підприємств [Електронний ресурс] : навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / Ю. А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар. – Полтава : ПУЕТ, 2011. – Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.
18. Вовк В. Ліквідність та платоспроможність: економічна суть та експертна оцінка / В. Вовк, О. Бугай // Галицький економічний вісник - 2011. - №3(32). - С 169 - 173.
19. Власова Н. О. Використання маржинального аналізу під час формування фінансових результатів. / Н. О. Власова, І. Ю. Мелушова // Торгівля і ринок України: Тематичний збірник наукових праць – Донецьк: ДонНУЕТ, 2009. – Вип.27 – С. 435-443.
20. Власова Н. О. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: монографія / Н. О. Власова, І. Ю. Мелушова. – Харків : ХДУХТ, 2012. – 280 с.
21. Гончарук Я.А. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник / Я.А.. Гончарук., Н.С. Марушко, Д.С. Лозовицький, Г.М. Воляник. – Львів: «Магнолія 2006», 2017. – 400 с.
22. Городянська Л.В. Організація обліку : практикум : навч. посібник / Л.В. Городянська, В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2013. – 331 c.
23. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Спосіб доступу: http [//www.rada.gov.ua](file:////www.rada.gov.ua)
24. Давидов Г. М. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г. М. Давидов, Н. С Шалімова. – К.: Знання, 2011. – 623 с.
25. Доля В.Т. Економічний аналіз: Підручник / В.Т.Доля. - К.: Кондор, 2012. - 224 с.
26. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К.: ЦНЛ, 2013. – 368 с.
27. Заика А.А. Практика бухгалтерского учета в программе 1С Бухгалтерия 8. - Питер: ИНТУИТ, 2013. – 356 с.
28. Заікіна О. О. Роль показників ділової активності в оцінці управління підприємством / О. О. Заікіна // Харчова промисловість. – 2011. – № 7. – С. 144-148.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів. - Спосіб доступу: <http://www.liga.net>
30. Капучак І. О. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності / І. О. Капучак, А. В. Хмелевська // Економічні науки. – 2011. – № 2. – С. 26 – 30.
31. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 359 с..
32. Карпушенко М.Ю. Організація обліку: [навч. посібник] / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2011. - 241 с.
33. Ковальчук К.Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій.: навчальний посібник. [Текст]/ К.Ф.Ковальчук - К.: Центр учбової літератури, - 2012. – 326 с.
34. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компаній: передумови, принципи, складові / Р.О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2 (615).–С. 18–28.
35. Крупельницька І. Г. Звітність підприємств : навчальний посібник / І. Г. Крупельницька. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 232 с.
36. Кулик В.А. Облікова політика підприємства : навч.-метод. посіб. для самос­тійного вивчення дисципліни студен­тами спеціальності 7.03050901 і 8.0305901 «Облік і аудит» за КМСОНП / В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 179 с.
37. Лаговська С.Ф. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – К.: Кондор, 2018. – 418 c.
38. Левицька С. О. Звітність підприємств: підручник / С. О. Левицька, Я. В. Лебедзевич, О. О. Осадча. – Київ : Центр учб. л-ри, 2012. – 240 с.
39. Лень B. C. Звітність підприємства : підручник /B. C. Лень, В. В. Гливенко. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Каравела, 2011. – 672 с.
40. Малишкін О.І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика [монографія] / О.І. Малишкін. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 376 с.
41. Марченко О. І. Фінансові аспекти ділової активності підприємств / О. І. Марченко // Фінанси України. – 2012. – № 5. – С. 136-143.
42. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум. Навчальний посібник. Видання друге, доповнене і перероблене / Мельник Т.Г. — К.:Кондор-Видавництво, 2017. — 269 с.
43. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 // [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Спосіб доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
44. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 11.04.2013 р. № 476 [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Спосіб доступу: http: www.rada.gov.ua.
45. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. ─ Спосіб доступу http://www.minfin.gov.ua/ control/uk/publish/article?art\_id=382876&cat\_id=293536
46. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України 28.03.13 р. № 433 р. [Електронний ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Спосіб доступу: http: www.rada.gov.ua.
47. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. / В. О. Мец. – К.: КНЕУ, 2010. – 132с.
48. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://zakon3.rada.gov.ua.
49. Міжнародні стандарти фінансової звітності // [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Спосіб доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
50. Мних Є.В. Економічний аналіз [текст]: підручник / Є.В. Мних. – К.: Знання, 2011. – 630 с.
51. Мошковська О.А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія: монографія / О. А. Мошковська. –КНТЕУ, 2015. – 380 с.
52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електрон. ресурс] / Україна. Міністерство фінансів України. - Спосіб доступу: http://www.nau.kiev.ua.
53. Національне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. – Спосіб доступу: http://www.nau.kiev.ua.
54. Нестеренко Н. В. Ділова активність як невід’ємна частина фінансового стану підприємства [Текст] / Н. В. Нестеренко, О. Діхтяр // Економічний аналіз. – 2012. – № 10. – Частина 3. – С. 411.
55. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : монографія / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. – К. : ДННУ “Академія фінансового управління”, 2015. – 294 с.
56. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – Київ : Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.
57. Офіційний сайт IDC Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://idcukraine.com/ru.
58. Офіційний сайт фірми 1С Україна [Електронний ре­сурс]. – Режим доступу : http://www.1c.ru.
59. Офіційний сайт компанії SAP [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.sap.com/cis/index.epx.
60. Плаксієнко В. Я, Верига Ю. А., Кулик В. А., Карпенко Є. А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2019. 509 с.
61. Пилипенко Л. М. Фінансова звітність: відповідність сучасним інформаційним потребам управління та регулювання ринковою економікою / Л. М. Пилипенко // Вісник Національного університету «Львів, політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. –№ 720. – С 230-233.
62. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 в редакції Наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 // [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: www.zakon.rada.gov.ua.
63. Податковий Кодекс України від 02.12.2012 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Україна. Верховна Рада. – Спосіб доступу: http:// [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
64. Подписка на обновления 1С / Калининград 1С 7.7/8.0/8.1/8.2/8.3 [Електроний ресурс]. – Режим доступу : http:/www.release.8c1.ru/
65. Позняковська Н.М. Фінансовий облік. Частина 1. : навчальний посібник / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець — К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. - 274 с.
66. Подольська В.О. Комплексна оцінка фінансової стійкості підприємства / В.О. Подольська, О.О. Оржинська // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України: Серія: Економічні науки. – 2011. – № 4. – с.136-143.
67. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] – Спосіб доступу: http://buhgalter911.com-/Res/PSBO/PSBO.aspx.
68. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996. зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс / Україна. Верховна Рада. - Спосіб доступу: http:// [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)
69. Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 24 – 31.
70. Прохар Н.В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку / Н. В. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – Вип. 23. – Кіровоград : КНТУ, 2013. – С. 341–345.
71. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 119 с.
72. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
73. Селіверстова Л. С. Фінансовий аналіз : навчальний посібник /Л. С Селіверстова, О. В. Скрипник ; за заг. ред. С. М. Безрутченко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 274 с.
74. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник / за заг. ред. І. В. Сіменко, Т.Д. Косової. – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 384 с.
75. Склабінська А.І. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / А.І. Склабінська, С. А. Дражниця, Л. Д. Федорук; за заг. ред. М. П. Войнаренко. – Львів : Новий світ-2000, 2015. – 342 с.
76. Склярук І.П. Аналіз прибутку та рентабельності діяльності підприємства / І.П. Склярук // Формування ринкових відносин в Україні. - 2015. - № 2(141). - С.174-181.
77. Скрипник М.Є. Аналітичне забезпечення прибутковості діяльності підприємств швейної промисловості / М. Є. Скрипник // Бізнес Інформ. – 2014. – №2. – C. 171–175.
78. Смірнова О. М., Стадник М. В. Фінансова звітність : історичний аспект розвитку та сучасні орієнтири / О. М. Смірнова, М. В. Стадник // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2. – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 116-119.
79. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 10. – С. 35–39.
80. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. - К.: Каравела; Піча Ю.В., 2011. - 624 с.
81. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник. — 2-ге вид., перероб. і доп. В.Т. Сусіденко. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 224 с.
82. Тарасевича В. М. Історія економічних вчень [текст] : підручник / за ред. Тарасевича В. М., Петруні Ю. Є. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 352 с.
83. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – 6-те вид., доповн. і переробл. – Київ: Алерта, 2013. – 982 с.
84. Тринька Л. Я. Економічний аналіз : навч.-метод. посібник /Л. Я. Тринька, О. В. Липчанська (Іванчук). -К.: Алерта, 2015. - 568 с.
85. Тютюнник В. Факторний аналіз прибутку / В. Тютюнник // Справочник экономиста. - 2012. - № 10. - С. 35-42.
86. [Управління фінансовою безпекою підприємства торгівлі в умовах невизначеності : колективна монографія / За заг. ред. А.С. Крутової. – Х. : Видавець Іванченко І.С., 2017. – 264 с.](http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/1681/3/monografiya_bezpeka%281%29.pdf)
87. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / О. В. Карпенко. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 296 с.
88. Фінансовий аналіз [Текст] : навч. посібник / за ред. Т.Д. Косова, І.В. Сіменко. – К. : Центр учб. л-ри, 2013. – 440 с.
89. Фінансовий облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] /   
    Л. В. Нападовська, А. В. Алєксєва, О. А. Бакурова та ін.; за заг. ред.   
    Л. В. Нападовської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.
90. Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні : монографія / О.В. Харламова. – Х.: Видавництво «Лідер», 2015. – 374 с.
91. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 6. − С. 9-15.
92. Цал-Цалко Ю. С. Фінансовий аналіз : [підручник] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦНЛ, 2011. – 566 с.
93. Чалая Г. О. Проблема походження звітності / Г. О. Чалая // Наука і правоохорона. – 2013. – № 3 (21). – С. 223-229.
94. Черниш С. С. Економічний аналіз : навчальний посібник / С. С. Черниш. – К.: ЦУЛ, 2014. – 312 с.
95. Чудовець В. Переваги застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. Чудовець. – Спосіб доступу: http://sophus.at.ua/ publ/2014.
96. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 535 с.
97. Шигун М. М., Іваненко В. О. Види звітності підприємств : підходи до їх класифікації / М. М. Шигун, В. О. Іваненко [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу : http://eztuir.ztu.edu.ua/4584/1/432.pdf.
98. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 632 с.
99. Шеверя Я. В. Фінансова звітність у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Я.В. Шеверя; Житомир, держ. технол. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2012.-21 с.
100. Шершун С. Фінансова звітність: надати всім та вчасно / С. Шершун // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 11. – С. 17–20.
101. Щирба М.Т. Стандартизація бухгалтерського обліку / М.Т. Щирба, Л.Я. Тринька // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – К. : Київський університет, 2011. – № 53. – С. 40–44.
102. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник / В. Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. – Львів. : Видавництво Львівської політехніки, 2016. – 400 с.
103. Яцко М.В. Дефініція “інтерес користувачів фінансової звітності” в системі фінансово-інвестиційних відносин учасників ринку / М.В. Яцко // XIX Міжнародна науково-практична інтернет-конференція “Сучасний соціокультурний простір 2012”. [Електронний ресурс]. – Спосіб доступу: http://intkonf.org/yatsko-mv-definitsiyainteres-koristuvachiv-finansovoyi-zvitnostiv-sistemi-finansovo-investitsiynih-vidnosinuchasnikiv-rinku/.
104. Яцко М. В. Подання та оприлюднення фінансової звітності в системі забезпечення інтересів користувачів: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / М. В. Яцко; ДВНЗ «Прикарпат. нац. ун-т ім. В. Стефаника». – Івано-Франківськ, 2013. – 22 с.
105. Яцишин Н. Методичні аспекти формування звіту про фінансові результати діяльності підприємства / Н. Яцишин // Галицький економічний вісник. – 2011. - № 4(33). - С. 194-204.
106. 1С: Предприятие 8. Конфигурация «Бухгалтерия для Украины»: руководство по ведению учета. – М.: Фирма 1 «С», 2013. − 448 с.
107. International accounting standard 1 “Presentation of Financial Statements”. [Electronic resource]. – Mode of access: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards-/en/2016/ias01. pdf.
108. International accounting standard 34 “Interim Financial Reporting”. [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards-/en/2016/ias34.pdf>.
109. International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities [Electronic resource]. – Mode of access:: <http://goo.gl/uEMHqC>.
110. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic resource]. – Mode of access: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016-/conceptualframework.pdf.