

ЗАТВЕРДЖЕНО

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

**Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту**

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко
«___» листопада 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

***на тему: «Облік і внутрішній контроль фінансових результатів в
управлінні підприємством»***

(за матеріалами КП «Київпастранс», м. Київ)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Манченко Оксана Михайлівна

_____ 26.11.2020 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 26.11. 2020 р.

Полтава – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічний зміст та порядок формування фінансових результатів підприємства	6
1.2. Нормативне забезпечення обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства	20
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи КП «Київпастранс».....	27
Висновки за розділом 1.....	36
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ	38
2.1. Організація обліку доходів підприємства	38
2.2. Методика обліку витрат діяльності підприємства	51
2.3. Методичні підходи до формування інформації про фінансові результати в системі звітності підприємства.....	60
Висновки за розділом 2.....	66
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	68
3.1. Організація внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства.....	68
3.2. Методика внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства.....	74
3.3. Напрями удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства.....	81
Висновки за розділом 3.....	87
ВИСНОВКИ	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	94
ДОДАТКИ	104

ВСТУП

За умов ринкової економіки 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 суб'єктів господарювання та їх облікового відображення.

Теоретичні й практичні аспекти обліку фінансових результатів досліджували такі провідні вітчизняні та зарубіжні вчені, як Ф. Ф. Бутинець, М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, Т. В. Давидюк, К. Друрі, В. В. Євдокимов, М. В. Кужельний, Р. В. Кузіна, С. О. Кузнецова, Н. О. Лоханова, Д. Міддлтон, Л. В. Нападовська, О. І. Нечитайло, І. І. Никифорак, Ю. О. Ночовна, А. В. Озеран, О. О. Осадча, М. Х. Б. Перера, Л. М. Пилипенко, Н. В. Прохар, Т. М. Садикова, С. В. Свірко, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Дж. Фостер, Л. М. Янчева та ін.

Вагомий внесок у розвиток внутрішнього контролю фінансових результатів у системі управління підприємством зробили такі науковці, як В. Д. Андрєєв, М. Т. Білуха, І. А. Бланк, В. В. Бурцев, Т. А. Бутинець, Б. І. Валуєв, Г. М. Давидов, І. К. Дрозд, В. Ф. Максимова, В. П. Пантелєєв, С. М. Петренко, О. А. Петрик, Ю. Б. Слободяник, Б. Н. Соколов, Н. С. Шалімова та ін. Зазначені вчені внесли вагомий внесок у розвиток обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів, проте залишається чимало невирішених питань, котрі потребують детального дослідження та надання пропозицій для практичної діяльності у зв'язку з постійною зміною нормативної бази.

Враховуючи актуальність тематики дослідження, доцільно наголосити,

що означає на проблематику, вимагає подальшого вивчення з урахуванням трансформаційних процесів в економіко-облікових науках.

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

Мета дипломної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробленні практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації та методики обліку і внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства.

Відповідно до окресленої мети, сформульовано завдання, спрямовані на її досягнення:

- уточнити економічний зміст та порядок формування фінансових результатів підприємства;
- дослідити нормативне забезпечення обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та дослідити постановку обліково-аналітичної роботи КП «Київпаstrанс»;
- дослідити особливості обліку доходів, витрат і фінансових результатів та запропонувати порядок використання нових субрахунків обліку з їх деталізацією для потреб аналітичного обліку суб'єкта дослідження;
- запропонувати напрями поліпшення організаційних засад обліку доходів та витрат з перевезення пасажирів;
- удосконалити методичні підходи до формування інформації про фінансові результати в системі звітності підприємства;
- дослідити теоретичні та методичні засади внутрішнього контролю фінансових результатів та запропонувати шляхи їх удосконалення.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та внутрішнього контролю фінансові результати підприємства.

Суб'єктом дослідження є Комунальне підприємство «Київпаstrанс» (далі

– КП «Київпастранс»).

Предметом сукупність теоретичних, організаційних, методичних положень обліку і внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові методи пізнання (абстрагування, аналіз, синтез, індукція, дедукція) і методичні прийоми (огляд, групування, порівняння, систематизація, узагальнення). Діалектичний метод застосовано для вивчення економічної сутності фінансових результатів і концепцій їх формування. Методи спостереження й зіставлення, статистичний метод використано для та сучасного стану функціонування досліджуваного підприємства. Методи порівняльного аналізу й абстрактно-логічний метод дали змогу уточнити економічну сутність фінансових результатів та їх класифікацію. За допомогою методів узагальнення, конкретизації й моделювання вдосконалено організаційні та методичні положення обліку і внутрішнього контролю фінансових результатів. Графічний метод застосовано для наочного відображення отриманих результатів; методи аналізу й синтезу – для обґрунтування необхідності та можливості практичного застосування отриманих результатів.

Інформаційною базою є міжнародні й національні законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; статистичні й аналітичні відомості; наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали конференцій, періодичних видань; дані мережі Інтернет, а також дані бухгалтерського обліку та фінансова звітність КП «Київпастранс» за 2017-2019 роки.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що їх доведено до рівня практичних рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності й результативності обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів, що сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень щодо розвитку й ефективного функціонування підприємства.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст та порядок формування фінансових результатів підприємства

Однією з найважливіших категорій ринкової економіки, що характеризує результативність діяльності суб'єктів господарювання, є фінансові результати. У разі ефективної фінансово-господарської діяльності фінансові результати набувають позитивного значення й становлять прибуток, у протилежній ситуації – відображаються у вигляді збитку [17].

Прибуток – одна з найскладніших економічних категорій. До сьогодні в економічних теоріях немає єдиного розуміння сутності прибутку та механізму його формування. Для еволюції західної теорії прибутку характерне поступове звуження меж трактування цього поняття. Спочатку прибуток розглядали у вигляді відсотка, заробітної плати, земельної ренти та доходу на капітал, при чому між прибутком і відсотком не існувало різниці.

Згідно з теорією меркантилістів, прибуток виникає у сфері обігу, у зовнішній торгівлі як різниця між ціною продажу та ціною придбання товару. Школа фізіократів пов'язувала виникнення прибутку тільки із землеробством, де вплив сил природи призводив до зростання вартості понад витрати виробництва. А. Сміт та Д. Рікардо вважали джерелом прибутку матеріальне виробництво, у якому створюється додаткова вартість. К. Маркс описує прибуток як перетворену форму додаткової вартості, що створюється лише найманою працею [11, с. 7].

Пізніше усталилося чітке розмежування цих понять і відокремлення прибутку як самостійної категорії. Незважаючи на це, у сучасній економічній літературі поняття прибутку трактують по-різному. Економісти-теоретики

розмежують різні види прибутку та джерела їх формування, економісти-практики спрямовують свої дослідження на пошук шляхів максимізації прибутку й мінімізації збитку, економісти-бухгалтери обґрунтовують різні методи розрахунку фінансових результатів для цілей фінансового, податкового та управлінського обліку.

Як справедливо зауважує Я. В. Соколов, прибуток необхідно для: 1) оцінювання ефективності роботи підприємства (що більше прибуток, то краще робота); 2) визначення величини бази оподаткування (що менше прибуток, то менші податкові платежі); 3) ухвалення рішень, пов'язаних із вкладенням коштів у підприємство, придбання його акцій (що більше прибуток, то вигідніше мати акції підприємства); 4) досягнення мети власників-акціонерів (що більше прибуток, то вищий курс підприємства, заможніші його власники та акціонери) [46, с. 114].

Отже, відсутність єдиного розуміння прибутку як у теоретичному так і в прикладному аспектах пов'язана з наявністю в економічній літературі визначень поняття прибутку та методів його розрахунку з позицій різних наук. З огляду на це, вважаємо за необхідне більш докладно охарактеризувати розвиток концепцій економічної сутності прибутку та його трактування в сучасній економічній літературі.

Першою спробою пояснення джерела прибутку була теорія меркантилістів XVI – XVII ст., найвидатнішими представниками якої стали Т. Мен, Д. Локка та Р. Кантільон. Меркантилісти стверджували, що прибуток виникає в зовнішній торгівлі внаслідок продажу товарів за кордоном за більш високими цінами, ніж ціни їх придбання [32, с. 5]. Погляди меркантилістів полягали в тому, що джерелом прибутку є лише зовнішня торгівля, вони не допускали можливості отримання прибутку на внутрішньому ринку.

Із виникненням у XVII ст. в Англії класичної школи політичної економії, засновником якої був Уільям Петті, з'явилося твердження про «виробниче» походження прибутку, джерелом якого є не сфера обігу, а праця, виробництво. Зважаючи на те, що працівник одержує не всю створену ним вартість, а лише

мінімум засобів існування, У. Петті порушив питання про додатковий продукт, який привласнюють його власники. Учений не досліджував прибуток як самостійну категорію, а пов'язував його з рентою, яку описували у двох її виявах: рента з землі й рента з грошей (відсоток), що становили основну форму додаткового продукту.

Отже, дохід у вигляді ренти й відсотка виникає внаслідок створення працею додаткового продукту [44, с. 125].

У XVIII ст., наслідуючи вчення У. Петті, набула розвитку школа фізіократів, дослідження яких були спрямовані у сферу виробництва. Вони стверджували, що прибуток створюється лише в сільському господарстві через вплив природи, що призводить до збільшення споживчих вартостей понад витрати, вкладені у виробництво [32, с. 23]. За твердженням фізіократів, джерелом прибутку слугує лише землеробство, де додаткова вартість створена завдяки природному впливу сил землі, незалежно від праці робітників.

Найвидатнішими представниками класичної економічної теорії XVIII – XIX ст. вважають А. Сміта та Д. Рікардо, які вбачали першоджерело прибутку лише у виробництві. У праці «Дослідження природи та причини багатства», що опублікована в 1776 році, А. Сміт розробив найважливіші концепції трудової теорії вартості. Учений доводив, що прибуток – це продукт праці, який привласнює власник засобів виробництва. У зв'язку з цим учений зазначає, що вартість, яку працівники додають до вартості матеріалів, поділена на дві частини, одна з яких іде на оплату їхньої заробітної плати, а друга становить прибуток їхнього підприємця на весь капітал, авансований ним у вигляді матеріалів і заробітної плати [37, с. 46].

Отже, прибуток охарактеризований як вирахування підприємця з продукту праці найманих працівників.

У подальшому дослідженні А. Сміт зауважує, що вартість товарів не лише створена працею, а й містить прибуток і ренту. Керуючись такими міркуваннями,

А. Сміт доходить висновку, що заробітна плата, прибуток і рента є

першорядними джерелами будь-якого доходу та мінової вартості [44, с. 47]. Такий висновок у цілому суперечить трудовій теорії вартості, яка полягає в тому, що вартість товарів визначається затратами праці на їх виробництво. Створена вартість може лише бути поділена на складові елементи: заробітну плату, прибуток і ренту, а не формуватися за допомогою них.

Д. Рікардо продовжив трудову теорію вартості А. Сміта. Дослідник трактував прибуток у вигляді додаткової вартості, створеної працівником, що залишається після вирахування з неї заробітної плати. Аналізуючи співвідношення прибутку із заробітною платою, Д. Рікардо формулює закон, згідно з яким величина заробітної плати та прибуток перебувають у зворотному відношенні. Учений стверджував, що зростання заробітної плати призводить до зменшення прибутку, і навпаки, збільшення прибутку відбувається внаслідок зниження заробітної плати [46, с. 95]. Утім, дослідження Д. Рікардо були спрямовані лише на чинники формування величини прибутку, залишали поза увагою питання його походження.

Теорії прибутку класиків політичної економії проаналізовані К. Марксом. Вивчивши теорію А. Сміта, К. Маркс зробив такий висновок: «Додаткову вартість, тобто додаткову працю, – надлишок виконаної та матеріалізованої в товарі праці понад оплачену працю, А. Сміт розуміє як загальну категорію, щодо якої прибуток та земельна рента становлять лише її відгалуження» [80].

Стосовно теорії прибутку Д. Рікардо К. Маркс звертав увагу на змішування в ній додаткової вартості з її особливими формами, зокрема з прибутком, та наголошував на нездатності Д. Рікардо пояснити перетворення додаткової вартості в прибуток. «Подібно до всіх інших економістів, Рікардо ніколи не досліджував додаткову вартість як таку, тобто незалежно від її особливих форм, якими є: прибуток, земельна рента та ін. Закони, що стосуються норми додаткової вартості, він розглядає разом із законами норм прибутку» [85].

Незважаючи на критику концепцій прибутку А. Сміта та Д. Рікардо, їхні досягнення полягають у з'ясуванні центрального місця прибутку в економічній

системі капіталізму через дослідження категорії прибутку в тісному зв'язку з накопиченням капіталу.

Надалі концепція продуктивності капіталу переростає в теорію трьох факторів виробництва – праці, капіталу й землі, основоположником якої був Ж. Б. Сей. Він стверджував, що ці фактори виробництва мають самостійне значення у створенні доходів капіталістів і землевласників. Прибуток охарактеризований дослідником як винагорода підприємця за його промислові здібності в процесі поєднання всіх факторів виробництва [80, с. 138].

Підсумовуючи, зазначимо, що теорії прибутку XVII – XIX ст. пов'язані з виробничим трактуванням цієї категорії, оскільки прибуток представлений переважно у вигляді ренти, відсотка на капітал і заробітної плати, джерелом якого в цих теоріях слугувала тільки праця робітника.

Лише у XX ст. з'явилися три самостійні теорії прибутку. Згідно з першою теорією, яку розвивав Ф. Найт, джерелом прибутку є винагорода за передбачений ризик і невизначеність (непередбачений ризик). На думку дослідника, винагорода у вигляді прибутку від успішної підприємницької діяльності забезпечена вмілим оцінюванням не лише передбаченого, а й непередбаченого ризику. Джерелом прибутку, за твердженням Ф. Найта, слугує невизначеність, яка може бути трактована як винагорода підприємця за ухвалення рішень в умовах невизначеності [85].

Трактування прибутку як «надзвичайно різнобічної категорії» належить П. Самуельсону, який вважав, що джерело прибутку – дохід від факторів виробництва, винагорода за підприємницьку діяльність і впровадження технічних нововведень. До прибутку також належить розбіжність між очікуваним та фактичним доходом у зв'язку з невизначеністю (ризиком), монопольний дохід тощо [44, с. 16]. Отже, у теорії П. Самуельсона узагальнено концепції прибутку класиків політичної економії XVII – XX ст.

Зважаючи на наявність численної кількості визначень прибутку, узагальнимо позиції вчених щодо сутності прибутку в галузі бухгалтерського обліку в табл. 1.1.

Визначення поняття «прибуток» у фаховій економічній літературі

Автор (автори)	Визначення
Ф.Ф. Бутинець [10, с. 512]	Прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Прибуток – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, понесених для отримання цих доходів.
С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко [88, с. 493]	Прибуток – перевищення доходів звітного періоду над витратами звітного періоду
М.В. Кужельний, В.Г. Лінник [41, с. 37]	Прибуток – це частина чистого доходу, котра після відповідних відрахувань залишилась на підприємстві як джерело його власних коштів. Балансовий прибуток – це сума фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства за звітний період.
О.В. Лишиленко [45, с.113]	Прибуток є різницею між доходом (виручкою) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та податком на додану вартість, собівартістю реалізованої продукції, витратами на збут, а також податком на прибуток.
Г.В. Нашкерська [57, с. 456]	Прибуток – різниця між підсумком усіх доходів і витрат звітного періоду.
Т.В. Гладких [15, с. 295]	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.
Н.М. Ткаченко [86, с.524]	Прибуток є основним узагальнюючим показником діяльності підприємства і являє собою перевищення доходів звітного періоду над витратами звітного періоду
Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішевський [90, с. 472]	Узагальнюючим фінансовим результатом господарської діяльності будь-якого підприємства є прибуток або збиток.
В.С. Лень, В.В. Гливенко [43, с. 459]	Прибуток – найважливіший синтетичний показник, що характеризує економічну ефективність виробництва.
О.П. Скирпан, М.С.Палюх [83, с. 318]	Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.
А.М. Стельмащук, П.С. Смоленюк [84, с. 269]	Прибуток – перевищення доходів звітного періоду над витратами звітного періоду
О.Г. Янковий, Г.В. Кошельок [92, с. 299]	Прибуток – перевищення доходів над витратами

На підставі даних табл.1.1, можна стверджувати, що в економічній літературі достатньо повно охарактеризовано категорію «прибуток», проте наявні дефініції неоднозначні та містять низку недоліків і дискусійних питань, а

саме: визначення прибутку як різниці між доходами й витратами Ф. Ф. Бутинцем [10, с. 512], О. В. Лишиленко [45, с. 113], Г. В. Нашкерською [57, с. 456], на нашу думку, не зовсім коректне, оскільки різницею між доходами та витратами може бути не тільки прибуток, а й збиток.

Певна частина вчених [43; 90] у своїх визначеннях не розкриває економічного змісту прибутку, а лише констатує факт, що прибуток є узагальнюючим фінансовим результатом [90, с. 472]; найважливішим синтетичним показником [43, с. 318]; В. С. Лень, В. В. Гливенко [43], прибуток характеризує економічну ефективність виробництва; при цьому автори акцентують увагу лише на виробничій діяльності підприємства та не зважають на інші напрями отримання прибутку в сучасних умовах господарювання.

У праці [17] запропоновано визначення прибутку як частини виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу й комерційну діяльність підприємства; при цьому автор не конкретизує, що саме він розуміє під комерційною діяльністю.

М. В. Кужельний і В. Г. Лінник [41, с. 37] трактують прибуток як частину чистого доходу, що після відрахувань залишилася на підприємстві, проте в цьому визначенні не конкретизовано види таких відрахувань.

Наявність недоліків і суперечностей у визначеннях прибутку в теоретичному аспекті пов'язана з вузьким трактуванням поняття «прибуток» у досить обмеженій кількості нормативно-правових актів. Згідно з Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [56], прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. № 929_013 [54] описує прибуток як загальний дохід за вирахуванням витрат, за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

Отже, визначення прибутку, подані в Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та МСБО 1 «Подання фінансової звітності», містять суто практичний аспект його обчислення.

У Господарському кодексі України, затвердженому 16.01.2003 р. № 436-IV (ст. 142) [24], прибуток охарактеризований як показник фінансових результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання, що визначають через зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.

Узагальнюючи різні точки зору вітчизняних і зарубіжних дослідників, можна стверджувати, що значення прибутку підприємства в умовах ринкової економіки досить вагоме і полягає в наступному (рис. 1.1).

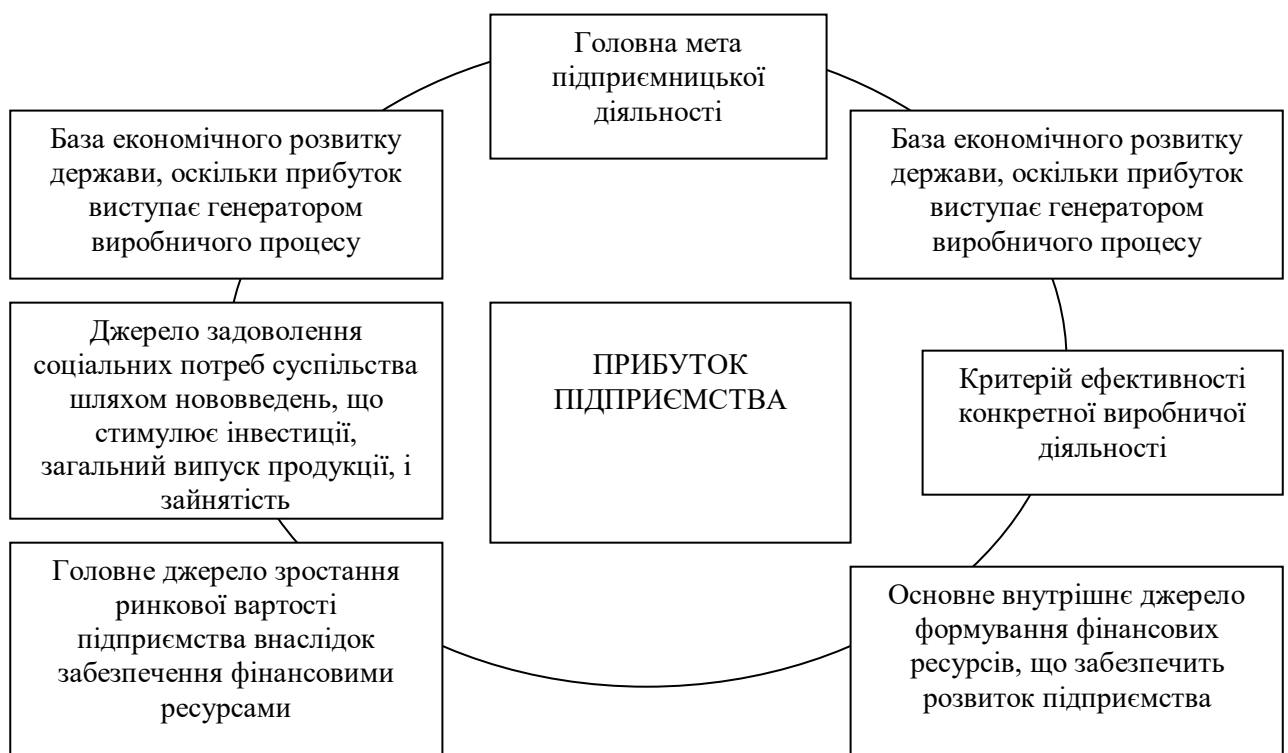


Рис. 1.1. Значення прибутку на сучасному етапі розвитку економіки [розробка автора]

Порядок формування фінансових результатів у бухгалтерському обліку та відображення їх у фінансовій звітності суттєвою мірою залежить від потреб користувачів цієї інформації. Між інформаційними потребами різних категорій користувачів наявні численні розбіжності.

Водночас необхідно акцентувати на ґрунтовних пропозиціях учених [13; 82; 93] щодо вдосконалення класифікації фінансових результатів. Зокрема, І. А.

Бланк [32] систематизував прибуток за основними класифікаційними ознаками, для забезпечення ефективного управління прибутком. О. І. Нечитайло [13] увів до облікової системи поняття «регулятиви фінансових результатів», на основі чого розробив класифікацію фінансових результатів, де виокремлено склад елементів, які регулюють величину кінцевого фінансового результату.

Л. М. Янчева, І. Б. Чернікова, С. О. Кузнецова [93] у складі класифікації фінансових результатів запропонували застосовувати класифікаційну ознаку «За одержувачами прибутку», необхідність використання якої, на думку авторів, пов'язана з тим, що для кожної групи користувачів – одержувачів прибутку – потрібен свій перелік показників фінансових результатів. Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна [81] розробили класифікацію фінансових результатів, розподіливши ознаки класифікації фінансових результатів за продуктивним та правовим аспектами.

Такі пропозиції мають важливе теоретичне й практичне значення, спрямовані на задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності. Водночас вважаємо, що на сьогодні класифікація фінансових результатів не є вичерпною та потребує подальшого вдосконалення. На підставі аналізу напрацювань учених, нами узагальнено та доповнено класифікацію фінансових результатів (табл. 1.2).

Із метою отримання користувачами фінансової звітності інформації, необхідної й достатньої для прийняття обґрунтованих рішень, важливе значення має класифікація прибутку (збитку) за видами діяльності підприємства та джерелами його формування.

До класифікаційної ознаки «Джерела формування прибутку (збитку)» пропонуємо відносити:

- прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) (основна діяльність);
- прибуток (збиток) від реалізації активів та здійснення операцій, що не відносяться до основної діяльності підприємства (інша операційна діяльність);

Таблиця 1.2

Класифікація фінансових результатів [пропозиція автора]

Ознака класифікації фінансових результатів	Види фінансових результатів
Види діяльності	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток (збиток) від основної діяльності; - прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності; - прибуток (збиток) від операційної діяльності; - прибуток (збиток) від фінансової діяльності; - прибуток (збиток) від інвестиційної діяльності; - прибуток (збиток) від іншої діяльності
Джерела формування	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) (основна діяльність); - прибуток (збиток) від реалізації активів та здійснення операцій, що не відносяться до основної діяльності підприємства (інша операційна діяльність); - прибуток (збиток) від здійснення інвестицій (інвестиційна діяльність); - прибуток (збиток) від одержання дивідендів, відсотків та запозичень (фінансова діяльність); - прибуток (збиток) від операцій, непов'язаних з основною, іншою операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю (інша діяльність)
Характер оподаткування	<ul style="list-style-type: none"> - оподатковуваний прибуток; - прибуток, що не підлягає оподаткуванню
Склад елементів звітності, регламентованих на законодавчому рівні	<p>Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід):</p> <ul style="list-style-type: none"> - валовий прибуток (збиток); - прибуток (збиток) від операційної діяльності; - прибуток (збиток) до оподаткування; - чистий прибуток (збиток); - сукупний прибуток (збиток) <p>Баланс (Звіт про фінансовий стан):</p> <ul style="list-style-type: none"> - нерозподілений прибуток (непокритий збиток)
Період формування	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток (збиток) минулого періоду; - прибуток (збиток) звітного періоду; - прибуток (збиток) майбутнього періоду
Характер використання	<ul style="list-style-type: none"> - нерозподілений прибуток; - розподілений прибуток;
Відповідність плану	<ul style="list-style-type: none"> - недоотриманий прибуток; - надлишковий прибуток; - плановий прибуток;
Порядок відображення в різних формах звітності	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток (збиток), що формується у звітності, форми якої затверджені на законодавчому рівні; - прибуток (збиток), що формується у звітності, форми якої не затверджені на законодавчому рівні
Метод формування	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток (збиток) за методом нарахування; - прибуток (збиток) за «касовим» методом
Значення для різних груп користувачів	<ul style="list-style-type: none"> - інформативний прибуток (збиток); - неінформативний прибуток (збиток)
Результат контролю	<ul style="list-style-type: none"> - прибуток (збиток) підтверджений органом контролю; - прибуток (збиток) не підтверджений органом контролю

- прибуток (збиток) від здійснення інвестицій (інвестиційна діяльність);
- прибуток (збиток) від одержання дивідендів, відсотків та запозичень (фінансова діяльність);
- прибуток (збиток) від операцій, непов'язаних з основною, іншою операційною, інвестиційною та фінансовою діяльністю (інша діяльність).

Така класифікація фінансових результатів надаватиме змогу користувачам фінансової звітності отримувати вичерпну інформацію про джерела формування прибутку (збитку) у розрізі кожного виду діяльності підприємства.

Проблемною для реалізації на підприємствах України є методика визначення фінансового результату з трьох джерел: результатів реалізації об'єктів діяльності, первісного визнання та переоцінки. Доведено, що методика формування фінансових результатів не від реалізації об'єктів діяльності підприємства є не тільки складна у застосуванні, але і безпідставно завищує (чи занижує) результати господарювання (рис. 1.2).

Отже, сучасна система бухгалтерського обліку в Україні характеризується рядом проблем відносно узгодженості формування фінансових результатів за видами діяльності підприємства.

До основних завдань бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства належать такі:

- формування повної й достовірної інформації про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідної внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності, а також зовнішнім кредиторам та іншим користувачам бухгалтерської звітності;
- забезпечення інформацією, необхідною внутрішнім і зовнішнім користувачам фінансової звітності для контролю за дотриманням законодавства та обґрунтованості здійснених господарських операцій;

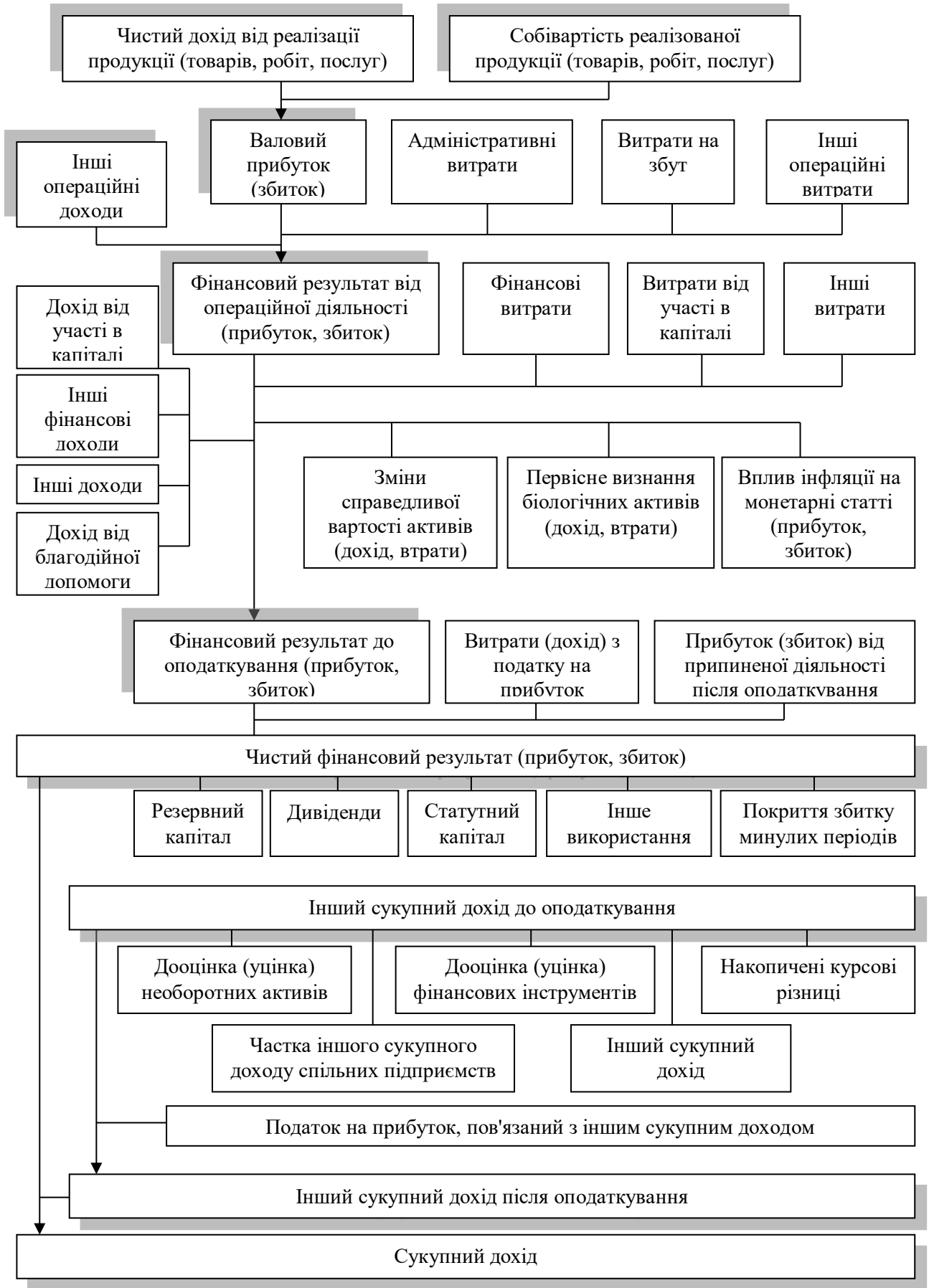


Рис. 1.2. Формування фінансового результату та сукупного доходу підприємства

– запобігання від’ємним результатам господарської діяльності підприємства та виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Порядок формування фінансового результату та сукупного доходу у «Звіті про фінансові результати» («Звіті про сукупний дохід») згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [56] наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Порядок формування фінансового результату та сукупного доходу у
«Звіті про фінансові результати» («Звіті про сукупний дохід») згідно з
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»**

Розділ I. Фінансові результати	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2000) – Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050)	
=	
Валовий прибуток (ряд. 2090) / збиток (ряд. 2095)	
- адміністративні витрати (ряд. 2130)	+ інші операційні доходи (ряд. 2120)
- витрати на збут (ряд. 2150)	
- інші операційні витрати (ряд. 2180)	
Фінансовий результат від операційної діяльності прибуток (ряд. 2190) / збиток (ряд. 2195)	
- фінансові витрати (ряд. 2250)	+ дохід від участі в капіталі (ряд. 2200)
- втрати від участі в капіталі (ряд. 2255)	+ інші фінансові доходи (ряд. 2220)
- інші витрати (ряд. 2270)	+ інші доходи (ряд. 2240)
=	
Фінансовий результат до оподаткування прибуток (ряд. 2290) / збиток (ряд. 2295)	
- витрати з податку на прибуток (ряд. 2300)	+ дохід із податку на прибуток (ряд. 2300)
- збиток від припиненої діяльності після оподаткування (ряд. 2305)	+ прибуток від припиненої діяльності після оподаткування (ряд. 2305)
=	
Чистий фінансовий результат прибуток (ряд. 2350) / збиток (ряд. 2355)	
Розділ II. Сукупний дохід	
Дооцінка (уцінка) необоротних активів (ряд. 2400) + дооцінка (уцінка) фінансових інструментів (ряд. 2405) + накопичені курсові різниці (ряд. 2410) + частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств (ряд. 2415) + інший сукупний дохід (ряд. 2445)	
=	
Інший сукупний дохід до оподаткування (ряд. 2450)	
- податок на прибуток, пов’язаний з іншим сукупним доходом (ряд. 2455)	-
=	
Інший сукупний дохід після оподаткування (ряд. 2460)	
- чистий фінансовий результат (збиток) (ряд. 2355)	+ чистий фінансовий результат (прибуток) (ряд. 2350)
=	
Сукупний дохід	

На підставі дослідження змін структури та змісту «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід») можна стверджувати, що чинний формат Звіту та вимоги до його складання суттєвим чином наближено до Міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [53].

Завдання внутрішнього контролю найбільш повно окреслені Ф. Ф. Бутинцем [39], В. Ф. Максимовою [47], В. П. Пантелєвим, М. Д. Корінько [64]. У працях учених запропоновано такі завдання внутрішнього контролю:

- надання інформації про процеси, що відбуваються; надання допомоги в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень; оцінювання правильності прийнятих рішень, своєчасності й результативності їх виконання; своєчасне виявлення та усунення умов і факторів, які заважають ефективному веденню виробництва; коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів [39];

- встановлення додержання вимог чинного законодавства; виявлення причин винуватців у допущених відхиленнях, порушеннях тощо; розроблення заходів, спрямованих на запобігання виникненню негативних фактів, відшкодування завданих матеріальних збитків та закріплення позитивного досвіду роботи [47];

- забезпечення належного функціонування підприємства; захист активів;

- попередження помилок; забезпечення точності бухгалтерських проведення і своєчасності надання фінансової звітності [64, с. 10].

1.2. Нормативне забезпечення обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства

Сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення.

Прийняті законодавчі акти, що діють на території України, спрямовані в першу чергу на забезпечення регламентації бухгалтерського обліку, а також на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих завдань є дослідження нормативно-правової бази з обліку, доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства. В додатку В нами систематизовано нормативно-правові документи, що регламентують правові засади організації, документального оформлення, методик і методологію обліку фінансових результатів та виділено ряд основних питань, які потребують ґрунтовного дослідження з метою виявлення їх впливу на формування інформації в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Вітчизняне законодавство, що регулює облік фінансових результатів, представляє собою багаторівневу систему, що знаходиться в стадії активного формування. Нормативні документи в залежності від призначення і статусу доцільно представити у вигляді певної системи (рис. 1.3).

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, із змінами та доповненнями [72] є основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні. Даним законом керуються всі суб'єкти підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, оскільки він регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві.



Рис. 1.3. Рівні нормативно-правової бази з обліку фінансових результатів [узагальнення автора]

Важливою при визначенні фінансового результату діяльності підприємства є детальна та достовірна інформація про доходи і витрати, облік яких регламентують П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» [69, 70].

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290 [69], дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, які зумовлюють збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків засновників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Необхідно зауважити, що в цьому визначенні доходу не вказано на безпосередній зв'язок доходу з економічною вигодою, але водночас у такому контексті факт збільшення активу або зменшення зобов'язань засвідчує виникнення економічної вигоди. Отже, визначення доходу за міжнародними й національними стандартами бухгалтерського обліку пов'язані з надходженням економічних вигід.

Для формування інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності в національному бухгалтерському обліку застосовують П(С)БО 15 «Дохід», а у зарубіжному – МСБО 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Із 1 січня 2019 року набув чинності прийнятий Радою з МСФЗ Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [54], що замінює МСБО 18 «Дохід». У МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» трактування доходу зазнало певних змін порівняно з визначенням доходу МСБО 18 «Дохід». Так, згідно з МСФЗ 15, дохід – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу [54]. З огляду на це, у тлумаченні доходу в МСФЗ 15 поняття «валове надходження економічних вигід» змінено на «збільшення економічних вигід», вилучено поняття «у ході звичайної діяльності підприємства», виникнення економічних вигід «протягом

певного періоду» змінено на «протягом звітного періоду», конкретизовано форму збільшення економічних вигід у вигляді «надходження або покращення активів чи зменшення зобов'язань».

Визначення доходу в Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» подібне до тлумачення доходу, що запропоноване в Міжнародному стандарті фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Згідно з НП(С)БО 1, доходи трактовані як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [56]. Певна відмінність полягає в тому, що в НП(С)БО 1 зауважено, що збільшення економічних вигід відбувається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, натомість у МСФЗ 15 до збільшення економічних вигід зараховано також покращення активів.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318 [70], витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Необхідно зазначити, що окремого стандарту, який регулює визначення та порядок визнання витрат у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, немає. Натомість визначення витрат подано в Концептуальній основі фінансової звітності IASB № 929_009 [40], згідно з якою витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого стає зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Отже, визначення витрат у національних і зарубіжних стандартах бухгалтерського обліку практично однакові. Це пов'язане з тим, що національні положення (стандарті) бухгалтерського обліку нашої країни побудовані на

основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та обидва застосовувані підприємствами України.

На цьому наголошує й С. Г. Діордіца, який зазначає, що версія походження системи витрат передбачена міжнародними стандартами, складається з необхідності визнання суті витрат як розрахункового шляху зменшення прибутків підприємства за звітний період унаслідок провадження діяльності, непов'язаної з розподілом капіталу між учасниками [27, с. 256].

Необхідно зауважити, що в чинному податковому законодавстві поняття «витрати» відсутнє. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [73] вилучив визначення витрат із пп. 14.1.27 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, що, на нашу думку, зумовило труднощі в розумінні цього поняття в правовому полі податкового законодавства, оскільки всі нормативно-правові акти, які описують порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів, ведення їх бухгалтерського та податкового обліку, повинні містити визначення цих понять.

Загальному вигляді проблема полягає в тому, що поняття «витрати», яке використовують у нормативно-правових актах та економічній літературі, не має однозначного трактування. Це пов'язане з тим, що на сьогодні на законодавчому рівні не існує чіткого розмежування між поняттями «затрати» та «витрати». Незважаючи на те, що визначення затрат у національному законодавстві відсутнє, це поняття все ж таки зустрічається в деяких нормативних актах.

Проведений аналіз історичного розвитку концепцій економічної сутності фінансових результатів, їх сучасного трактування в економічній літературі та нормативно-правових актах доводить, що формування та зміна думок вчених щодо сутності даної категорії - це безперервний процес, оскільки залежить насамперед від того, з позиції якої галузі економічних наук їх розглядають, а головне - з якою метою. Розгляд фінансових результатів має відбуватися у взаємозв'язку з такими категоріями, як «збиток», «дохід», «витрати» та

«затрати» з урахуванням специфіки методів і завдань, які висуваються перед підсистемами фінансового й управлінського обліку.

Організація та методика внутрішнього контролю не регламентовані українським законодавством. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [72] лише визначено, що підприємство самостійно розробляє систему й форму внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, встановлює права працівників на підпис бухгалтерських документів.

На наш погляд, визначення цим Законом самостійності суб'єктів господарювання щодо встановлення системи й форми внутрішнього контролю недостатньо, оскільки важливим питанням організації та методики внутрішнього контролю на будь-якому підприємстві є їх нормативна регламентація, яка повинна бути основою здійснення внутрішнього контролю, але при цьому надавати можливість суб'єктам господарювання встановлювати порядок внутрішнього контролю, з урахуванням специфіки їх діяльності.

Визначення внутрішнього контролю, наведені в нормативних документах, узагальнено в табл. 1.3.

Порівняння визначень внутрішнього контролю у вищенаведених нормативних документах засвідчує, що в кожному з них використані ідеї попередників. Так, визначення внутрішнього контролю за SAS 55 (SAS 78) майже ідентичне до визначення контролю за COSO. Відмінність полягає лише в черговості цілей внутрішнього контролю. Визначення внутрішнього контролю в MCA (ISA) № 315 ґрунтоване на визначеннях першоджерел COSO та SAS 55 (SAS 78). Визначення внутрішнього контролю за SAC і COBIT також базовані на матеріалах COSO, але є менш конкретними.

Необхідно відмітити, що мета розроблення й впровадження в практичне використання суб'єктами господарювання нормативних документів, що містять правила та рекомендації з оцінювання й удосконалення внутрішнього контролю, в основному є різною, оскільки орієнтована на різні групи користувачів (менеджерів, керівників, внутрішніх і зовнішніх аудиторів) та їхні

цілі.

Таблиця 1.3

**Визначення поняття «Внутрішній контроль» у міжнародних
нормативних документах**

Нормативний документ	Визначення внутрішнього контролю
COSO [95]	Процес, здійснюваний радою директорів, менеджерами, іншим персоналом організації, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей в: – ефективності та результативності операцій; – надійності фінансової звітності; – дотриманні законів і правил
SAC [96]	Сукупність процесів, функцій, дій, підсистем і людей, об'єднаних або свідомо роз'єднаних, призначена для забезпечення ефективного досягнення цілей та завдань
COBIT [99]	Норми, процедури, прийоми та організаційні структури, розроблені для забезпечення розумної гарантії в тому, що бізнес-цілі будуть досягнені, а небажані події будуть попереджені або виявлені та виправлені
SAS 55 (SAS 78) [94]	Процес, здійснюваний радою директорів організації, менеджментом, іншим персоналом, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей у таких категоріях: – надійність фінансової звітності; – ефективність та доцільність операцій; – дотримання законів і правил
MCA (ISA) 315 [52]	Процес розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, хто має найвищі повноваження, управлінським персоналом, а також іншими працівниками для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів

Вищенаведені нормативні документи є основою для розроблення вітчизняної системи контролю, яка повинна враховувати особливості економіки країни, регламентувати й надавати рекомендації щодо здійснення внутрішнього контролю суб'єктами господарювання, враховуючи особливості їхньої діяльності, та визначати суб'єктів, об'єктів контролю, цілі й завдання його проведення.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи КП «Київпаstrанс»

Дипломна робота виконана за матеріалами КП «Київпаstrанс», який є найбільшим комунальним перевізником України, послугами якого щодня користуються більше 1,5 мільйонів пасажирів.

КП «Київпаstrанс» засноване на комунальній власності територіальної громади м. Києва і підпорядковане Департаменту транспортої інфраструктури виконавчого органу Київської міської ради.

Відповідно до Статуту (додаток А) підприємство створене з метою забезпечення надання послуг з перевезення пасажирів наземним автомобільним та електротранспортом, перевезення пасажирів та багажу залізничним транспортом внутрішнього сполучення, підвищення якості транспортних послуг, забезпечення належного функціонування міського наземного транспорту загального користування та створення сприятливих умов для його розвитку.

Предметом діяльності КП «Київпаstrанс» є:

- надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом;
- перевезення пасажирів трамваями, тролейбусами, автобусами, таксі, легковими автомобілями на замовлення та фунікулером;
- надання послуг, організація та забезпечення перевезень пасажирів та багажу залізничним транспортом внутрішнього сполучення;
- підтримання у робочому стані, виконання капітальних та поточних ремонтів рухомого складу та його агрегатів, шляхового та колійного господарства, контактної мережі, енергетичного господарства та ін.

КП «Київпаstrанс» є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, печатку зі своїм найменуванням, інші печатки, штампи, бланки.

Відповідно до Статуту основним узагальнюючим показником фінансових результатів господарської діяльності КП «Київпастрас» є прибуток (дохід). Прибуток КП «Київпастрас» після сплати передбачених законодавством України податків та інших платежів до бюджету, спрямовується на поліпшення матеріально-технічної бази КП «Київпастрас» та використовується у порядку, визначеному власником чи уповноваженим ним органом при щорічному погодженні фінансового плану КП «Київпастрас».

КП «Київпастрас» самостійно встановлює форми, системи і розміри оплати праці, а також інші види доходів працівників згідно з законодавством України.

КП «Київпастрас» створює цільові фонди, призначені для покриття витрат, пов'язаних з його діяльністю згідно з чинним законодавством України.

Відносини КП «Київпастрас» з іншими підприємствами, організаціями і громадянами в усіх сферах господарської діяльності здійснюється на основі договорів. КП «Київпастрас» самостійно здійснює матеріально-технічне забезпечення своєї діяльності.

Питання соціального розвитку, включаючи поліпшення умов праці, життя і здоров'я, гарантії обов'язкового медичного страхування членів трудового колективу та їх сімей, вирішуються генеральним директором з участю трудового колективу та уповноважених ним органів.

КП «Київпастрас» здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї роботи, складає статистичну та фінансову звітність. Генеральний директор та головний бухгалтер несуть персональну відповідальність за додержання порядку ведення і достовірність обліку та статистичної звітності.

КП «Київпастрас» користується коштами філій та представництв, інших відокремлених підрозділів, а також може списувати кошти з їх рахунків у будь-яких розмірах без обмежень.

Контроль за діяльністю КП «Київпастрас» та ревізія його фінансово-господарської діяльності здійснюється згідно з законодавством України.

Бухгалтерський облік здійснюється відповідно до діючого законодавства України, керуючись наказом по підприємству про облікову політику товариства за № 1 від 04.01.2019 р. (Додаток Б), із застосуванням журнально-ордерної системи обліку. Бухгалтерський облік ведеться з використанням плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердженого Міністерством фінансів України.

Фінансова звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складається на основі бухгалтерських записів згідно з українським законодавством шляхом трансформації з внесенням коригувань та проведенням перекласифікації статей з метою достовірного представлення інформації згідно з вимогами МСФЗ.

Проведемо горизонтальний аналіз показників діяльності КП «Київпастрас» на підставі додатків В, Д, Е (табл. 1.4).

Як свідчать дані табл. 1.4 загальна величина капіталу у 2019 році становила 8647677 тис. грн, що на 2860509 тис. грн або на 49,4% більше, ніж на кінець 2017 року та на 147949 тис. грн або на 1,7 % менше показника 2018 року (рис. 1.4).

Власний капітал КП «Київпастрас» у 2019 році становив 2053869 тис. грн, що на 1253269 тис. грн або на 37,9% менше, ніж на кінець 2017 року та на 4150499 тис. грн або на 66,9% менше показника 2018 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2019 року становив 6593808 тис. грн., що на 4113778 тис. грн, або у 2,6 рази більше, ніж на кінець 2017 року та на 4002550 тис.грн, або у 2,5 рази більше показника 2018 року, що характеризує діяльність підприємства негативно.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності у 2019 році склала 48196357 тис. грн. Так, у порівнянні з 2017 роком їх вартість зросла на 39784053 тис. грн, або у 5,7 разів, а у порівнянні з минулим 2018 роком навпаки скоротилася на 140613731 тис. грн., або на 74,5%, що свідчить про оновлення матеріально-технічної бази КП «Київпастрас» у 2018 році.

Таблиця 1.4

**Показники фінансово-господарської діяльності КП «Київпастранс»
за 2017-2019 рр., тис.грн (станом на кінець року)**

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від (+;-)		2019 р. у % до:	
				2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	5787168	8795626	8647677	2860509	-147949	149,4	98,3
1.1. Власний капітал:	3307138	6204368	2053869	-1253269	-4150499	62,1	33,1
- у т. ч. власний оборотний капітал	-943898	-1152510	-5687921	-4744023	-4535411	У 6 разів	У 5 разів
1.2. Нерозподілений прибуток							
непокритий збиток	-2042031	-1544965	-1476745	565286	68220	У 2,6 разів	95,6
1.3. Позиковий капітал, у т.ч.:	2480030	2591258	6593808	4113778	4002550	У 2,6 разів	У 2,5 разів
- поточні зобов'язання за розрахунками	20953	47839	57748	36795	9909	У 2,8 разів	120,7
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	8412304	188810087	48196357	39784053	-140613731	У 5,7 разів	25,5
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн у т.ч.:	648514	614832	389157	-259357	-225676	60,0	63,3
- запасів	68528	197883	244421	175893	46539	У 3,6 разів	123,5
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, осіб	8120	7978	7822	-298	-156	96,3	98,0
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	741205	1015926	1215699	474494	199773	164,0	119,7
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис. грн	1052636	1522860	1940416	887780	417556	184,3	127,4
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	1845218	2685768	2946401	1101183	260633	159,7	109,7
3.3. Витрати, тис. грн							

Продовж. табл. 1.4

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від (+;-)		2019 р. у % до:	
				2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.
3.3.1. Від операційної діяльності	2168482	3174914	3421732	1253250	246818	157,8	107,8
3.4. Витрати на 1 грн виручки, коп.	2,06	2,08	1,76	-0,30	-0,32	85,60	84,58
3.5. Прибуток (збиток), тис. грн:							
3.5.1. Валовий прибуток (збиток)	-792582	-1162908	-1005985	-213403	156923	126,9	86,5
3.5.2. Від операційної діяльності	-15415	-610520	-688645	-673230	-78125	У 447 разів	112,8
3.5.3. Від звичайної діяльності до оподаткування	155818	-145723	-104951	-260769	40772	-67,4	72,0
3.5.4. Чистий прибуток (збиток)	155818	-145723	-83822	-239640	61901	-53,8	57,5
3.6. Продуктивність праці, тис. грн	130	191	248	118	57	191,4	130,0
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн	7607	10612	12952	5345	2340	170,3	122,1
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн	0,13	0,01	0,04	-0,08	0,03	32,2	499,2
4. Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,571	0,705	0,238	-0,334	-0,468	-	-
4.2. Фінансової залежності	1,750	1,418	1,418	-0,332	0,000	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	0,231	0,042	0,004	-0,228	-0,038	-	-
4.4. Термінової ліквідності	0,378	0,098	0,025	-0,354	-0,073	-	-
4.5. Загальної ліквідності	0,465	0,253	0,065	-0,400	-0,188	-	-

Динаміка фондовіддачі основних засобів має негативну тенденцію. У 2019 році фондовіддача становила 0,04 грн, що менше показника 2017 року на 0,08 грн, або на 67,8% та на 0,03 грн більше, ніж у минулому році, або у 5 разів.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2019 році становила 389157 тис. грн, що на 259357 тис. грн, або на 40,0% менше, ніж у 2017 році, та на 225676 тис. грн, або на 36,7% менше показника минулого року (рис. 1.5).

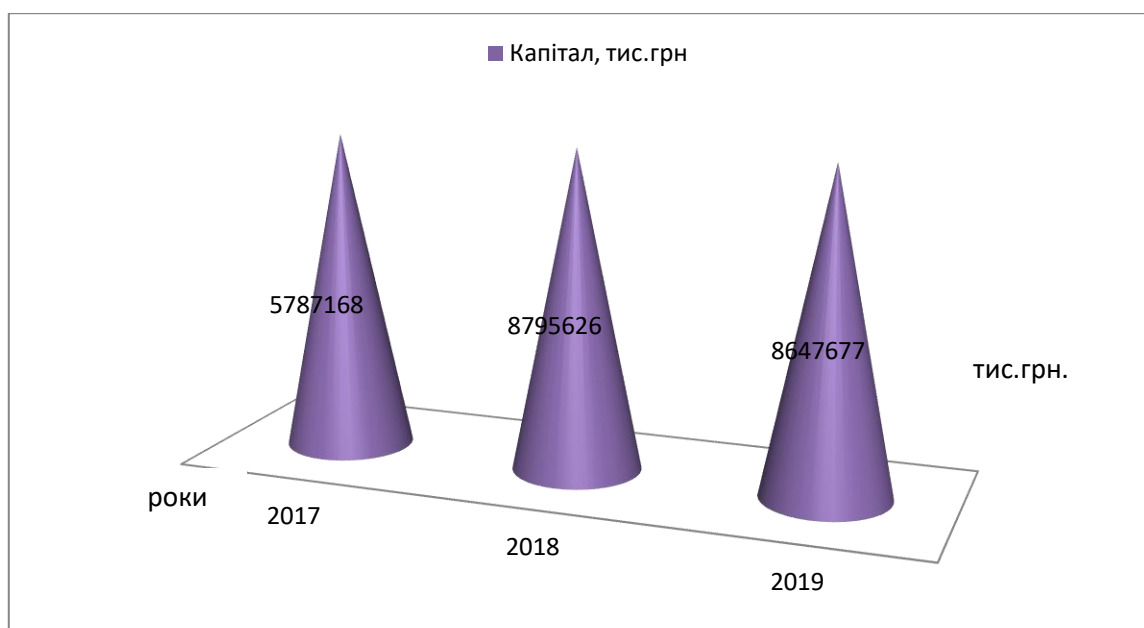


Рис. 1.4. Динаміка капіталу КП «Київпастрас» за 2017-2019 рр.

Середньоблікова чисельність персоналу у 2019 році скоротилася на 298 осіб, або на 3,7% у порівнянні з 2017 роком та на 156 осіб, або на 2,0% у порівнянні з 2018 роком і становила у 2019 році 7822 особи.

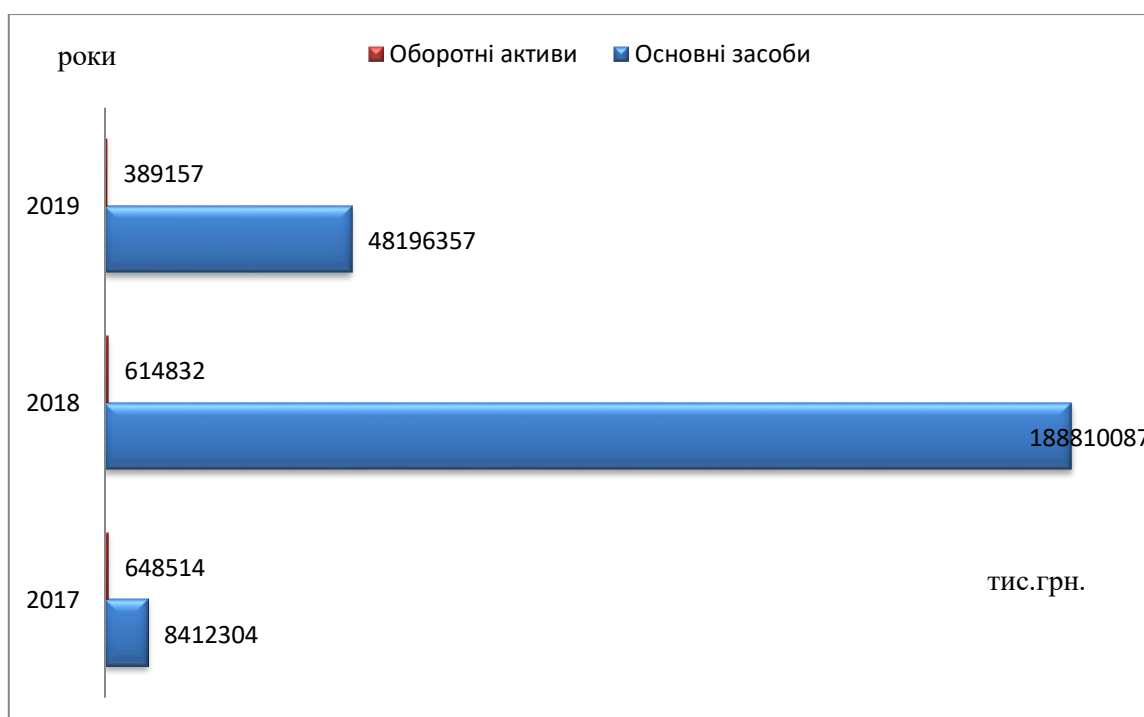


Рис. 1.5. Структура активів КП «Київпастрас» за 2017-2019 рр.

Фонд оплати праці у 2019 році становив 1215699 тис.грн. і мав тенденцію

до зростання у порівнянні з 2017 роком на 474492 тис. грн, або на 64,0%, а у порівнянні з 2018 роком - на 199773 тис. грн., або на 19,7%.

Середньомісячна заробітна плата у 2019 році складала 12952 грн, що на 5345 грн, або на 70,3% більше, ніж у 2017 році та на 2340 грн, або на 22,1% більше, ніж у 2018 році, що характеризує діяльність підприємства позитивно.

У 2019 році показник продуктивності праці становив 248 тис. грн, що на 118 тис. грн або на 91,4% більше, ніж у 2017 році та на 57 тис. грн., або на 30,0% вище показника минулого 2018 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності КП «Київпастранс», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2019 рік становив 1940416 тис. грн, що більше показника 2017 року на 887780 тис. грн, або на 84,3% та більше, ніж у минулому році на 417556 тис. грн, або на 27,4% (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції КП «Київпастранс» за 2017-2019 рр.

Динаміка собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) має

також тенденцію до зростання. Так, цей показник у 2019 році становив 2946401 тис. грн, що на 1101183 тис. грн., або на 59,7% більше, ніж у 2017 році та на 260633 тис. грн. або на 9,7% більше, ніж у 2018 році.

Аналіз валового збитку КП «Київпастранс» протягом 2017-2019 років свідчить, що валовий збиток у 2019 році становив 1005985 тис. грн, що на 213403 тис. грн, або на 26,9% менше, ніж у 2017 році, та на 156923 тис. грн, або на 13,5% більше, ніж у 2018 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2019 році одержало збиток у сумі 688645 тис. грн, що на 673230 тис. грн., або у 447 разів більше показника 2017 року та на 78125 тис. грн. або на 12,8% більше розміру збитку 2018 року.

Чистий збиток у 2019 році становив 83822 тис. грн, що на 239640 тис. грн, або на 46,2% більше показника прибутку 2017 року, та на 239640 тис. грн, або на 42,5% менше розміру збитку 2018 року (рис. 1.7).

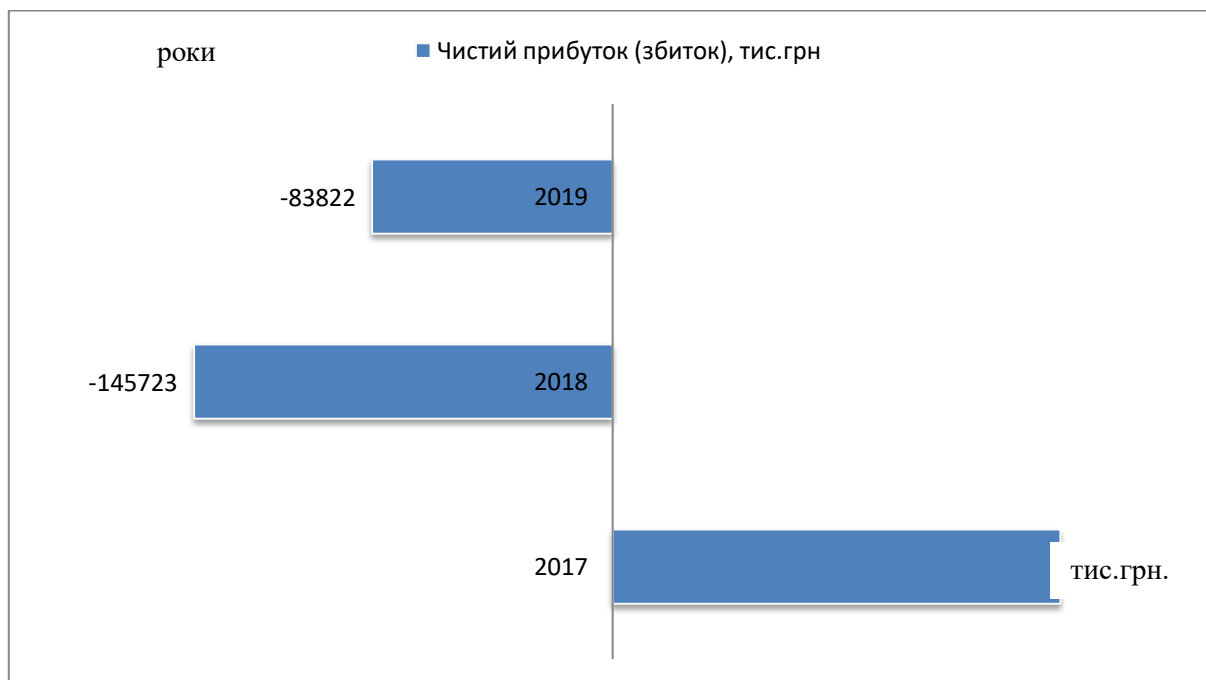


Рис. 1.7. Динаміка чистого прибутку (збитку) КП «Київпастранс» за 2017-2019 рр.

Як свідчить аналіз основних показників діяльності (табл. 1.4), КП

«Київпастрас» тільки у 2017 році мало прибуток, а на протязі 2018-2019 рр. підприємство мало збитки, що характеризує його діяльність негативно.

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 0,5. У КП «Київпастрас» станом на кінець 2019 року коефіцієнт автономії склав 0,238, що свідчить про фінансову залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності (рис. 1.8).

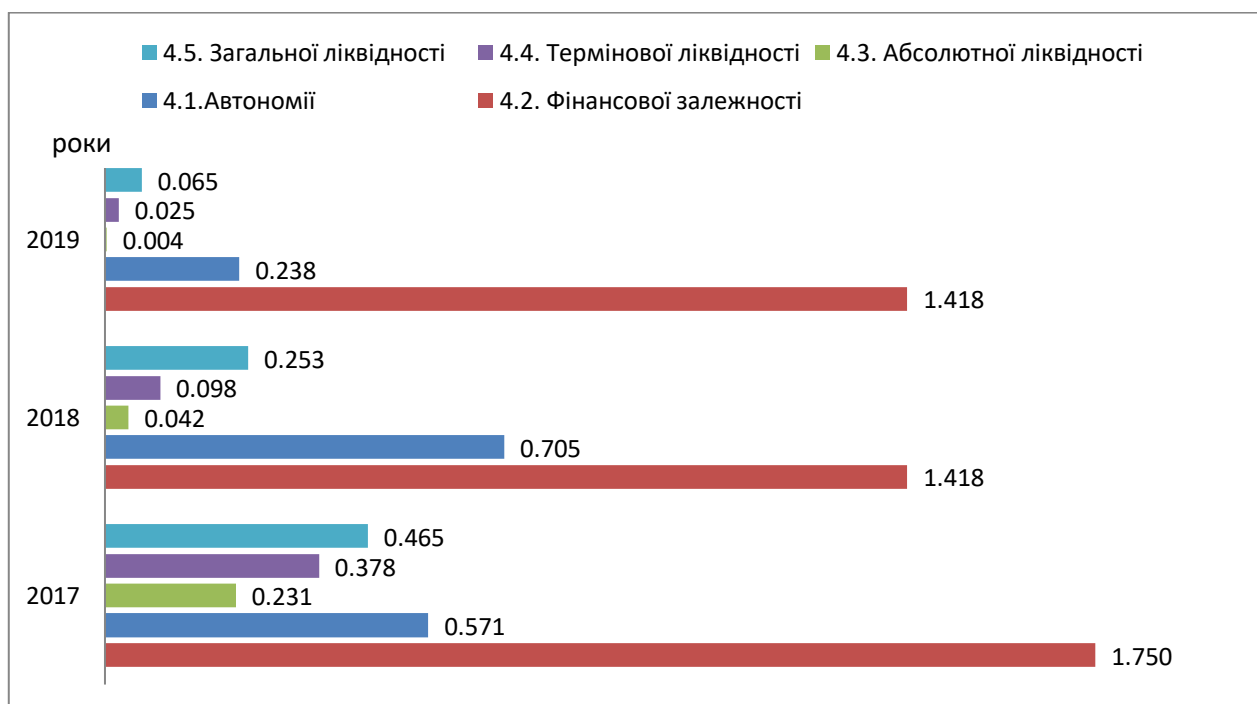


Рис. 1.8. Динаміка фінансових коефіцієнтів КП «Київпастрас» за 2017-2019 рр.

Теоретичне оптимальне значення коефіцієнту абсолютної ліквідності становить приблизно 0,2-0,25. У КП «Київпастрас» станом на кінець 2019 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,004, що менше від нормативного значення. Отже, керівництву КП «Київпастрас» необхідно звернути увагу на значення даного показника.

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У КП «Київпастрас»

станом на кінець 2019 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 0,065, що нижче від нормативного значення 1, та показує, що на кожну гривню поточних зобов'язань приходится 0,07 грн. оборотних коштів.

Отже, показники діяльності КП «Київпастрас» протягом 2017-2019 років необхідно оцінити негативно. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до їх погіршення.

Висновки за розділом 1

Узагальнення результатів дослідження теоретичних основ обліку і внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства, що викладені в першому розділі, дозволяє зробити наступні висновки.

1. Внаслідок проведеного аналізу наукових праць, міжнародних і національних стандартів, практичних підходів до визначення фінансових результатів, з'ясовано, що вони зорієнтовані переважно на використання категорії «прибуток», залишають поза увагою категорію «збиток» як повноцінний об'єкт, містять неоднозначні твердження стосовно термінів «затрати» і «витрати». На основі цього обґрунтовано доцільність використання економічних категорій «фінансові результати», «прибуток», «збиток», «доходи», «витрати» і «затрати» як самостійних основних напрямів систематизації та класифікації в підсистемах фінансового й управлінського обліку.

2. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до даного Закону фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

3. Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити що, законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю Законів, Постанов, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, проте існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі, що розроблені на основі МСБО.

4. Оцінивши тенденції зміни в динаміці показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) КП «Київпастрас» відмічається, що загальна величина капіталу у 2019 році становила 8647677 тис. грн, що на 2860509 тис. грн або на 49,4% більше, ніж на кінець 2017 року та на 147949 тис. грн або на 1,7 % менше показника 2018 року.

5. Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності КП «Київпастрас», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2019 рік становив 1940416 тис. грн, що більше показника 2017 року на 887780 тис. грн, або на 84,3% та більше, ніж у минулому році на 417556 тис. грн, або на 27,4%. Чистий збиток у 2019 році становив 83822 тис. грн, що на 239640 тис. грн, або на 46,2% більше показника прибутку 2017 року, та на 239640 тис. грн, або на 42,5% менше розміру збитку 2018 року.

6. Як свідчить аналіз основних показників діяльності КП «Київпастрас» тільки у 2017 році мало прибутки, а на протязі 2018-2019 рр. підприємство мало збитки, що характеризує його діяльність негативно.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Організація обліку доходів підприємства

Основну частину доходів КП «Київпаstrанс» становлять доходи від перевезення пасажирів, а саме: доходи від перевезення платних пасажирів і компенсація з бюджету за перевезення пільгових категорій громадян. Доходи від перевезення платних пасажирів коливаються в межах 27–41% в структурі загального доходу від надання послуг, іншу частину доходів становить бюджетне фінансування. З огляду на це, доходи КП «Київпаstrанс» суттєво залежать від зовнішнього фінансування, тарифної політики органів місцевого самоврядування та діючого механізму визначення компенсації за перевезення пільгових категорій громадян, що зумовлює необхідність аналізу порядку формування доходів КП «Київпаstrанс».

На сьогодні в Україні діють різні тарифи на проїзд міським пасажирським транспортом у різних містах. Найнижча вартість проїзду зафіксована на рівні 2,00 грн., а найвища – на рівні 8,00 грн., однак фактичні витрати підприємств пасажирського транспорту на перевезення одного пасажирів перевищують встановлені тарифи.

За даними КП «Київпаstrанс», у 2019 році собівартість перевезення одного пасажирів дорівнювала 5,95 грн. при затвердженому тарифі 2,00 грн. [62]. У розрахунку тарифу на послуги з перевезення пасажирів за видами перевезень у звичайному міському режимі руху на 2019 рік у КП «Київпаstrанс» [62] визначено тариф на рівні 8,77 грн., натомість органами місцевої влади встановлено тариф у розмірі 8,00 грн. Крім того, постійне зростання витрат на електроенергію, паливно-мастильні матеріали, заробітну плату, ремонт транспортних засобів збільшує собівартість перевезень

пасажирів. Однак чинні тарифи можуть не переглядати протягом кількох років.

Відповідно до Закону України «Про міський електричний транспорт», у разі встановлення рівня тарифу, який не покриває витрат, пов'язаних з перевезенням пасажирів, втрати перевізника компенсує уповноважений орган, що затверджує тарифи, за рахунок коштів відповідних бюджетів [74]. Така ж умова встановлена й Законом України «Про автомобільний транспорт» [71]. Проте через обмеженість бюджетних коштів різницю в тарифі відшкодовують не всім підприємствам міського транспорту та не в повному обсязі. Зважаючи на це, діюча тарифна політика призводить до втрат доходів підприємств міського транспорту та зумовлює їхню збитковість.

Наступна проблема, що виникає при формуванні доходів від надання транспортних послуг КП «Київпастранс», – це достовірність визначення кількості перевезених пасажирів, що впливає і на розрахунок тарифу, і на компенсацію за перевезення пільгових категорій громадян.

На сьогоднішній день КП «Київпастранс» не має абсолютно точних даних стосовно кількості перевезених пасажирів. Причинами цього є:

- наявність пільгової категорії пасажирів, облік яких не ведеться безпосередньо перевізником під час поїздки (відсутність спеціальних карт чи талонів, що посвідчують наявність пільги і здійснення поїздки);
- відсутність автоматизованої системи обліку перевезених пасажирів, застосування на практиці приблизних методів обрахунку пасажиропотоку;
- наявність пасажирів, які не належать до категорії пільговиків, проте не сплачують за надану послугу (безбілетні пасажири).

На сьогодні коефіцієнт співвідношення кількості платних і пільгових категорій пасажирів встановлюється рішеннями органів місцевої влади. З огляду на це, розмір компенсації за пільгові перевезення громадян визначають як добуток кількості перевезених пільгових категорій пасажирів за місяць (обчислюють як добуток кількості перевезених платних пасажирів та затвердженого органами місцевої влади коефіцієнта співвідношення пільгових і платних пасажирів) і затвердженого тарифу на проїзд. Значення коефіцієнта для

кожного міста встановлюється на основі вивчення пасажиропотоку. Але проблема полягає в тому, що обстеження пасажиропотоку потребує значних фінансових витрат, тому в основному проводиться один раз на рік. Крім того, результати обстеження залежать від сезонності, дня тижня, часу доби. Коефіцієнт співвідношення кількості платних і пільгових пасажирів, що затверджується органами місцевої влади для розрахунку компенсацій за перевезення пільгових категорій громадян, є умовним і впливає на достовірність визначення доходу підприємств міського транспорту.

Не менш важливою є проблема фактичної компенсації з місцевих бюджетів за перевезення пільгових категорій громадян, що не відповідає розрахунковій.

Так, затвердження суми компенсації, що підлягає виплаті КП «Київпастрас», передбачає надання підприємствами виконавчому органу місцевої влади щомісячних розрахунків сум компенсаційних виплат за перевезення пільгових категорій громадян на міських маршрутах загального користування, здійснених відповідно до рішень виконавчих органів. Затверджена сума компенсації підлягає виплаті КП «Київпастрас» в повному обсязі. Проте на практиці виплата такої компенсації значно менша, ніж затверджена, та несвоєчасна.

Отже, несвоєчасна та неповна виплата компенсацій призводить до недоотримання доходів підприємств міського транспорту у певному звітному періоді, що негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності.

На основі викладеного можна стверджувати, що відсутність чіткого, законодавчо затвердженого механізму визначення кількості перевезених пільгових категорій пасажирів безпосередньо впливає на тариф з перевезення пасажирів і розмір компенсації за пільгові перевезення громадян, що позначається на достовірності та повноті формування доходів КП «Київпастрас».

Із прийняттям Закону України «Про внесення змін до законодавчих актів

України щодо впровадження автоматизованої системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті» від 17.01.2017 р. № 1812-VIII [75], до Законів України «Про автомобільний транспорт» і «Про міський електричний транспорт» введено термін «електронний квиток», що трактовано, як проїзний документ встановленої форми, який після реєстрації в автоматизованій системі обліку оплати проїзду дає право пасажирові на одержання транспортних послуг [71; 74]. З цього слідує, що усний договір з пасажиром, який придбав електронний квиток, вважається укладеним після реєстрації цього квитка в автоматизованій системі обліку оплати проїзду (АСОП).

Закон [75] надає повноваження органам місцевого самоврядування впроваджувати автоматизовані системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті, незалежно від форм власності, затверджувати порядок їх функціонування, форми носіїв, види, порядок обігу й реєстрації проїзних документів.

На сьогоднішній день, автоматизована система обліку оплати проїзду перебуває на стадії поступового впровадження в Україні, є «пілотним» проектом, тому достовірно не відомо про терміни її впровадження й порядок функціонування в кожному конкретному місті. На підставі цього вважаємо за необхідне розглянути шляхи оптимізації обліку доходу від надання транспортних послуг на КП «Київпаstrанс» в умовах діючої системи перевезень пасажирів за разовими й абонементними квитками, зокрема пільгових категорій громадян, та сформулювати пропозиції щодо порядку визнання й обліку доходу від перевезення пасажирів за електронними квитками.

Аналіз структури доходів КП «Київпаstrанс» дає змогу стверджувати, що дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками становить близько 10 % у загальному обсязі доходу від перевезення платних пасажирів, тому визначення ступеня завершеності надання транспортних послуг пасажирам за абонементними квитками має важливе значення для достовірного формування доходу. На нашу думку, доцільно на КП «Київпаstrанс» у внутрішніх

нормативних документах затвердити термін дії абонементного квитка – 31 день, починаючи з дати його придбання, та визначити спосіб відображення на абонементному квитку дати початку й дати закінчення його дії. Це дасть змогу КП «Київпаstrans» визначити питому вагу обсягу транспортних послуг, наданих у звітному періоді, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані пасажирові за абонементним квитком, більш точно формувати дохід звітнього та майбутнього періодів.

Водночас необхідно зауважити, що визначити реальну кількість поїздок пасажира КП «Київпаstrans» не може, тому під обсягом наданих послуг за абонементним квитком мається на увазі кількість днів, протягом яких пасажир мав право на послуги з перевезення в певному періоді.

Запропонований порядок визначення доходу від перевезення пасажира за абонементним квитком для КП «Київпаstrans» представлено в табл. 2.1.

Використання в практичній діяльності КП «Київпаstrans» запропонованого порядку визначення ступеня завершеності надання транспортних послуг пасажирам за абонементними квитками та формування на цій основі доходу звітнього й майбутнього періодів сприятиме підвищенню достовірності формування доходів в бухгалтерському обліку та звітності досліджуваного підприємства.

Важливе значення в організації обліку доходів КП «Київпаstrans» має первинна документація, що застосовується для реєстрації фактів продажу кондукторами й водіями разових та абонементних квитків.

Облік квитків на КП «Київпаstrans» здійснюється згідно з Інструкцією про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів № 1 (разові квитки), № 2 (абонементні квитки), № 3-ШЛ (шляховий лист) [76].

Основним первинним документом, що відображає результати роботи кондукторів і водіїв на КП «Київпаstrans», є квитково-касовий лист, де наводиться інформація про кількість виданих та реалізованих квитків, а також

зазначається сума отриманих грошових коштів від реалізації квитків протягом дня.

Таблиця 2.1

**Запропонований порядок визначення доходу від перевезення
пасажирів за абонементним квитком КП «Київпаstrанс»**

Дані щодо придбаного пасажиром абонементного квитка	Порядок визначення доходу від перевезення пасажирів за абонементним квитком, що включається до звітнього періоду	Порядок визначення доходу від перевезення пасажирів за абонементним квитком, що включається до майбутнього періоду
<p>Вартість квитка – 110 грн. Термін дії – 31 день Дата початку дії – 20 серпня 2020 р. Дата закінчення дії – 20 вересня 2020 р.</p>	<p>1. Визначення питомої ваги обсягу транспортних послуг, наданих у звітному періоді, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані пасажирів за абонементним квитком. Кількість днів, протягом яких пасажир мав право на послуги з перевезення в періоді придбання абонементного квитка (серпень 2020 р.), – 12 днів. Загальна кількість днів, протягом яких пасажир має право на послуги з перевезення, – 31 день. Питома вага обсягу транспортних послуг, наданих у звітному періоді, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані пасажирів за абонементним квитком: $(12 \div 31) \times 100 \% = 38,71 \%$</p>	<p>1. Визначення питомої ваги обсягу транспортних послуг, що будуть надані в наступному звітному періоді в загальному обсязі послуг, що мають бути надані пасажирів за абонементним квитком. Кількість днів, протягом яких пасажир має право на послуги з перевезення в періоді, наступному за періодом придбання абонементного квитка (вересень 2020 р.), – 19 днів. Загальна кількість днів, протягом яких пасажир має право на послуги з перевезення, – 31 день. Питома вага обсягу транспортних послуг, що будуть надані в наступному звітному періоді, у загальному обсязі послуг, що мають бути надані пасажирів за абонементним квитком: $(19 \div 31) \times 100 \% = 61,29 \%$</p>
	<p>2. Визначення доходу від перевезення пасажирів за абонементним квитком, що включається до звітнього періоду: $110 \times 38,71 \% = 42,58$ грн. – дохід звітнього періоду.</p>	<p>2. Визначення доходу від перевезення пасажирів за абонементним квитком, що включається до майбутнього періоду: $110 \times 61,29 \% = 67,42$ грн. – дохід майбутнього періоду.</p>

В кінці кожного дня на основі відомостей на видання й повернення квитків касир із продажу квитків формує добовий звіт про обіг квитків у квитковій касі, де зазначаються кількість і сума залишку квитків на початок дня, отриманих, реалізованих та повернутих квитків протягом дня, а також залишку квитків на кінець дня. Приймання виручки від реалізації квитків у касі КП «Київпаstrанс» оформлюють за допомогою прибуткових касових ордерів і

відомості про внесення грошових коштів. Усі названі документи здають до бухгалтерії підприємства, яка здійснює їх узагальнення та складає щомісячний звіт про рух і реалізацію разових та абонементних квитків в цілому за всіма водіями й кондукторами.

Такий порядок організації обліку руху разових та абонементних квитків у квиткових касах КП «Київпаstrанс», на нашу думку, переобтяжений паперовою документацією. Тому для формування аналітичної інформації щодо реалізації квитків протягом дня кожним кондуктором (водієм) нами розроблено «Відомість обліку руху та залишків квитків у кондукторів (водіїв)» (додаток Ж). Цю відомість необхідно складати квитковим касирам для надання управлінському персоналу й бухгалтерії КП «Київпаstrанс» аналітичної інформації про обсяги реалізованих разових та абонементних квитків кожним кондуктором і водієм протягом дня.

Крім того, для підвищення інформативності обліку доходу на КП «Київпаstrанс» доцільно використовувати розроблену щомісячну «Відомість обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими та абонементними квитками» (додаток И). Зазначену відомість необхідно складати бухгалтерії КП «Київпаstrанс» в кінці кожного звітнього місяця на основі даних «Відомостей руху та залишків квитків у кондукторів (водіїв)». Використання КП «Київпаstrанс» запропонованої «Відомості обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими та абонементними квитками» сприятиме отриманню управлінським персоналом детальної інформації про порядок формування доходу за кожний звітний період та прийняттю на основі цього обґрунтованих управлінських рішень.

Порядок організації обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими й абонементними квитками на КП «Київпаstrанс», з урахуванням наведених вище пропозицій, відображено на рис. 2.1.

Такий порядок організації обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими й абонементними квитками на КП «Київпаstrанс» доцільно застосовувати до повноцінного впровадження в громадському транспорті

системи електронних квитків.



Рис. 2.1. Організація обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими та абонементними квитками на КП «Київпастранс»

[узагальнення автора]

Ефективна організація обліку доходів операційної діяльності КП «Київпастрас» передбачає створення належного інформаційного забезпечення користувачів цієї інформації щодо порядку формування та джерел надходження доходів для прийняття оперативних управлінських рішень.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку та узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів, робіт, послуг призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації» [34], на якому відображаються доходи від основної діяльності підприємства. Інші доходи, що виникають у процесі провадження операційної діяльності, узагальнюються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» [34].

Для підвищення інформативності обліку доходів операційної діяльності на КП «Київпастрас» вважаємо за необхідне до робочих планів рахунків ввести аналітичні рахунки обліку доходів основної та іншої операційної діяльності.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [34], КП «Київпастрас» веде облік доходів від надання транспортних послуг на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації».

З огляду на специфіку діяльності КП «Київпастрас», вважаємо за доцільне в робочому плані рахунків підприємств змінити назву субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» на назву «Дохід від реалізації транспортних послуг», що, на нашу думку, більш конкретно відображатиме інформацію про дохід підприємства від здійснення основної діяльності – надання послуг з перевезення пасажирів.

На КП «Київпастрас» для електричного транспорту (тролейбуси та автобуси), до субрахунку 703 «Дохід від реалізації транспортних послуг» рахунку 70 «Доходи від реалізації» необхідно ввести такі аналітичні рахунки: 7031 «Дохід від перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»,

7032 «Дохід від перевезення пасажирів тролейбусами», 7033 «Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян». У межах аналітичних рахунків 7031 «Дохід від перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху» та 7032 «Дохід від перевезення пасажирів тролейбусами» передбачити аналітичні рахунки четвертого й п'ятого порядку, на яких вести облік доходів від перевезення пасажирів за разовими, електронними та абонементними квитками. У межах аналітичного рахунку 7033 «Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян» відокремити аналітичні рахунки четвертого порядку, на яких вести облік субвенції за перевезення пільгових категорій громадян автобусами у звичайному режимі руху та тролейбусами. Запропоновані аналітичні рахунки обліку доходів основної діяльності на КП «Київпастрас» наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Аналітичний облік доходів основної діяльності на КП

«Київпастрас»

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Субрахунок (рахунок другого порядку)		Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)		Аналітичні рахунки (рахунки четвертого та п'ятого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
70	Доходи від реалізації	703	Дохід від реалізації транспортних послуг	7031	Дохід від перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху	70311	Дохід від перевезення пасажирів за разовими квитками
						70312	Дохід від перевезення пасажирів за електронними квитками
						70313	Дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками
						703131	Дохід від перевезення пасажирів за учнівськими абонементними квитками
						703132	Дохід від перевезення пасажирів за студентськими абонементними квитками
						703133	Дохід від перевезення пасажирів за громадянськими абонементними квитками
						70321	Дохід від перевезення пасажирів за разовими квитками
						70322	Дохід від перевезення пасажирів за електронними квитками
				7032	Дохід від перевезення пасажирів тролейбусами	70323	Дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками
						703231	Дохід від перевезення пасажирів за учнівськими абонементними квитками

Продовж. табл. 2.2

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Субрахунок (рахунок другого порядку)		Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)		Аналітичні рахунки (рахунки четвертого та п'ятого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
						703232	Дохід від перевезення пасажирів за студентськими абонементними квитками
						703233	Дохід від перевезення пасажирів за громадянськими абонементними квитками
				7033	Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян	70331	Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян автобусами у звичайному режимі руху
						70332	Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян тролейбусами

На КП «Київпаstrанс» необхідно застосовувати запропоновані аналітичні рахунки обліку доходів основної діяльності відповідним коригуванням їх назви, враховуючи специфіку діяльності підприємства.

Доходи іншої операційної діяльності на КП «Київпаstrанс» формуються від реалізації оборотних і необоротних активів, здавання в оренду приміщень та транспортних засобів, одержання штрафів тощо. Водночас доцільно у складі доходів іншої операційної діяльності КП «Київпаstrанс» обліковувати також доходи від реалізації додаткових послуг, що виникають у межах провадження підприємством основної діяльності.

Облік доходів іншої операційної діяльності на КП «Київпаstrанс» необхідно здійснювати за такими субрахунками: 710 «Дохід від реалізації додаткових послуг», 711 «Дохід від реалізації інших активів», 712 «Дохід від операційної оренди активів», 713 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 714 «Інші доходи від операційної діяльності». Доходи по кожному з наведених субрахунків необхідно обліковувати також за аналітичними рахунками.

Пропозиції щодо аналітичного обліку доходів іншої операційної діяльності на КП «Київпаstrанс» представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Аналітичний облік доходів іншої операційної діяльності
на КП «Київпаstrанс»**

Синтетичний рахунок (рахунок першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Аналітичні рахунки (рахунки третього порядку)	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
71	Доходи іншої операційної діяльності	710	Дохід від реалізації додаткових послуг	7101	Дохід від погодження технічної документації
				7102	Дохід від надання послуг автомобільної стоянки
				7103	Дохід від надання послуг навчально-курсорового комбінату
				7104	Дохід від проведення передрейсових оглядів
				7105	Дохід від розміщення реклами на бортах тролейбусів та автомобільному транспорті
				7106	Дохід від розміщення реклами на опорах тролейбусів
				7107	Дохід від монтажу/демонтажу рекламних носіїв
				7108	Дохід від розміщення реклами в салоні транспортних засобів
				7109	Дохід від розміщення реклами на зворотному боці разового квитка
				7111	Дохід від реалізації необоротних активів
				711	Дохід від реалізації інших активів
		7113	Дохід від оприбуткування надлишків товарно-матеріальних цінностей		
		7121	Дохід від оренди приміщень		
		712	Дохід від операційної оренди активів	7122	Дохід від оренди транспортних засобів
				7123	Дохід від розміщення кабелю живлення на опорах тролейбусів
		713	Одержані штрафи, пені, неустойки	7131	Оплата пасажирами штрафних квитанцій
				7141	Дохід від реалізації брухту
714	Інші доходи від операційної діяльності	7142	Дохід від компенсації збитків від ДТП		
		7143	Дохід від списання кредиторської заборгованості		

З огляду на описану в цьому підрозділі специфіку формування доходів КП «Київпаstrанс» від перевезення пасажирів за разовими, електронними й абонементними квитками та доходів у вигляді субвенції за перевезення пільгових категорій громадян, відображення цих доходів на рахунках бухгалтерського обліку відповідно до Інструкції № 291 [34] і вищенаведених пропозицій необхідно здійснювати записами, які представлено на рис. 2.2.

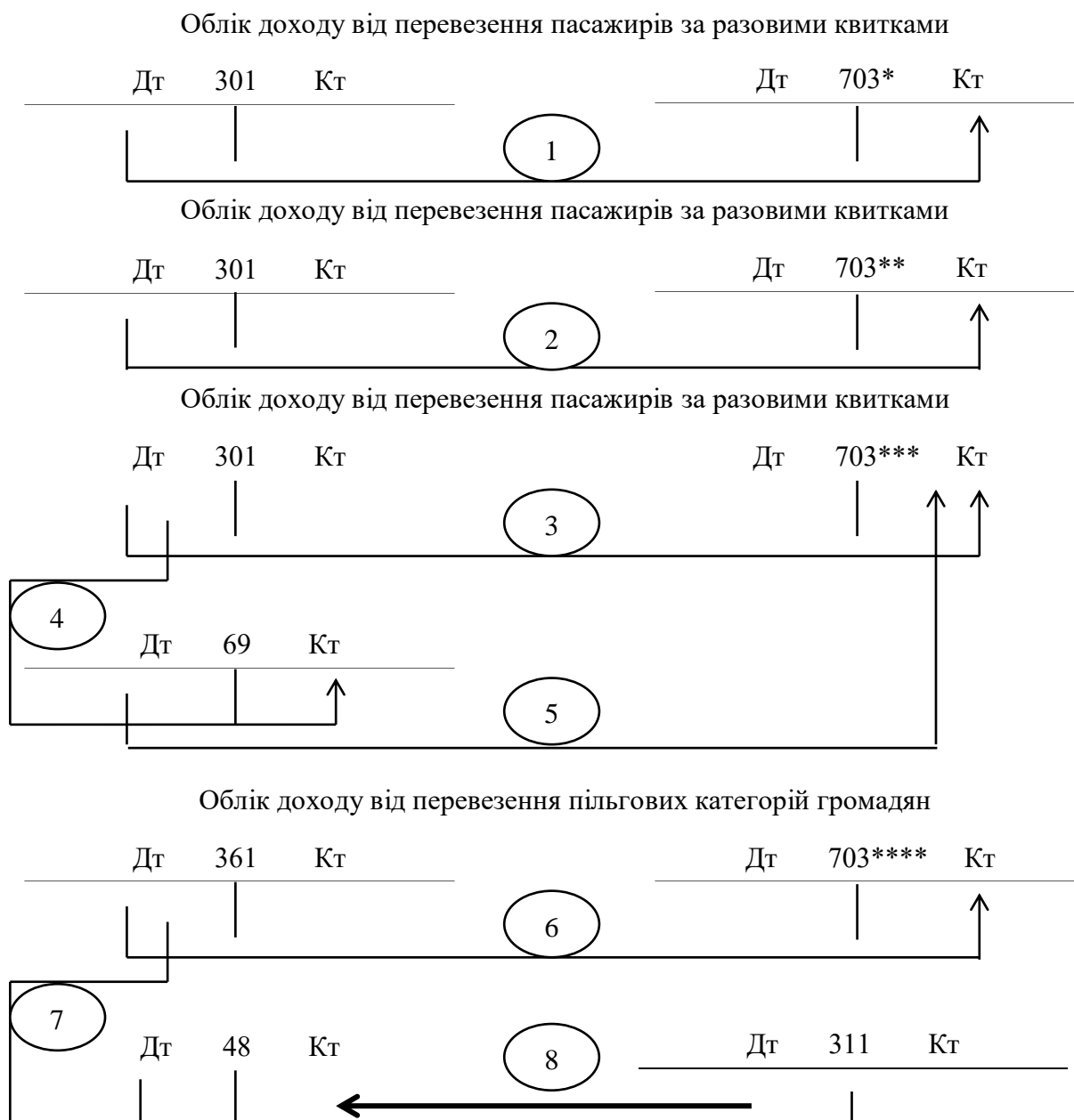


Рис. 2.2. Облік доходу від перевезення пасажирів міським електричним та автомобільним транспортом КП «Київпаstrанс»

- 1 - Відображено дохід від перевезення пасажирів за разовими квитками
- 2 - Відображено дохід від перевезення пасажирів за електронними квитками
- 3 - Відображено дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками, що відноситься до звітнього періоду
- 4 - Відображено дохід від перевезення пасажирів за абонементними квитками, що відноситься до майбутнього періоду
- 5 - Відображено списання доходу майбутнього періоду від перевезення пасажирів за абонементними квитками на дохід звітнього періоду
- 6 - Відображено дохід від перевезення пільгових категорій громадян
- 7 - Відображено нарахування субвенції та зменшення дебіторської заборгованості підприємства за перевезення пільгових категорій громадян
- 8 - Відображено надходження субвенції на розрахунковий рахунок підприємства

Використання в діяльності КП «Київпаstrанс» запропонованих субрахунків обліку доходів основної та іншої операційної діяльності дасть змогу суттєво підвищити аналітичність обліку, дасть змогу оцінювати доходи підприємства за видами наданих транспортних і додаткових послуг, а також за іншими операціями, що виникають у межах провадження основної діяльності підприємства. Крім того, така організація обліку доходів на КП «Київпаstrанс» оптимізує отримання детальної інформації про доходи від перевезення пасажирів за разовими, електронними й абонементними квитками, а також субвенцію за перевезення пільгових категорій громадян, що сприятиме ухваленню більш виважених та обґрунтованих управлінських рішень.

Використання в практичній діяльності КП «Київпаstrанс» запропонованих нами пропозицій щодо обліку доходу від надання транспортних послуг дасть змогу підвищити ефективність його організації та сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

2.2. Методика обліку витрат діяльності підприємства

Методологічні засади бухгалтерського обліку витрат і формування собівартості в Україні визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [70]. Проте в стандарті описано лише загальні принципи обліку витрат і формування собівартості продукції (робіт, послуг) підприємствами та не враховано галузеву специфіку їх діяльності, що безпосередньо впливає на здійснення обліку витрат та порядок визначення собівартості. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 6 ст. 6) надає право міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні

рекомендації щодо їх застосування [192].

Результати діяльності КП «Київпастрас» та ефективність їх господарювання суттєвою мірою залежать від сформованої собівартості, що складається з конкретного переліку витрат на перевезення громадян.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті № 65 [72], витрати операційної діяльності підприємства групуються за економічними елементами та статтями калькуляції.

Витрати за економічними елементами групують для організації контролю за рівнем витрат у цілому на підприємстві, визначення загального обсягу використаних підприємством матеріальних, трудових і грошових коштів. Натомість групування витрат за статтями калькуляції призначене для організації аналітичного обліку й калькулювання собівартості окремих видів перевезень, обчислення витрат у розрізі структурних підрозділів підприємства [77].

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [34], облік витрат може здійснюватись з використанням 9 класу рахунків «Витрати діяльності» або з використанням 8 класу рахунків «Витрати за елементами». Рахунки 9 класу застосовують для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. Рахунки 8 класу використовують для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

На КП «Київпастрас» для обліку витрат застосовують рахунок 23 «Виробництво» та 9 клас рахунків «Витрати діяльності». Збирання й узагальнення прямих витрат на перевезення громадян здійснюється на рахунку 23 «Виробництво», а облік виробничих накладних витрат на організацію та обслуговування перевезень – на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Узагальнені на цих рахунках витрати використовуються для розрахунку виробничої собівартості та собівартості реалізованих транспортних послуг. Щомісяця сформовані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» витрати в обсязі всієї суми або за певним розподілом списують на дебет рахунку 23 «Виробництво», за кредитом якого витрати списують на дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації», що закривають списанням на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік витрат операційної діяльності за економічними елементами та статтями калькуляції на КП «Київпаstrанс» здійснюють згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті № 65.

У практичній діяльності КП «Київпаstrанс» бухгалтерський облік витрат здійснюють за статтями калькуляції. Натомість групування витрат за елементами реалізують лише в кінці звітної періоду для складання «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»).

Така організація обліку не забезпечує повною мірою інформативності даних щодо порядку формування витрат операційної діяльності за елементами, що необхідна для задоволення потреб внутрішніх користувачів, ускладнює процес обліку таких витрат, оскільки потребує проведення додаткових розрахунків та оброблення облікових даних для складання фінансової звітності, що суттєво впливає на її якість і достовірність.

У контексті підвищення інформативності облікової інформації про витрати операційної діяльності КП «Київпаstrанс» постає необхідність створення аналітичної системи обліку, що передбачає одночасне групування витрат за елементами та статтями калькуляції в єдиній системі рахунків.

Застосування такої системи обліку в практичній діяльності КП «Київпаstrанс» дасть змогу отримувати внутрішнім користувачам оперативну інформацію про витрати за елементами в розрізі калькуляційних статей, сприятиме спрощенню ведення обліку витрат і формування інформації для складання «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»).

З огляду на викладене, нами запропоновано перелік аналітичних рахунків обліку витрат з перевезення пасажирів та собівартості транспортних послуг для КП «Київпаstrанс», яке здійснює перевезення пасажирів автомобільним та електричним транспортом (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналітичні рахунки обліку витрат з перевезення пасажирів та собівартості реалізованих транспортних послуг КП «Київпаstrанс»

Рахунок 23 «Виробництво»			
Код субрахунку	Назва	Код субрахунку	Назва
231	«Витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»	232	«Витрати з перевезення пасажирів тролейбусами»
Аналітичні рахунки			
Код	Назва	Код	Назва
2311	«Матеріальні витрати»	2321	«Матеріальні витрати»
2312	«Витрати на оплату праці»	2322	«Витрати на оплату праці»
2313	«Відрахування на соціальні заходи»	2323	«Відрахування на соціальні заходи»
2314	«Амортизація»	2324	«Амортизація»
2315	«Інші витрати»	2325	«Інші витрати»
Рахунок 91 «Загальноновиробничі витрати»			
Код субрахунку		Назва	
911		«Матеріальні витрати»	
912		«Витрати на оплату праці»	
913		«Відрахування на соціальні заходи»	
914		«Амортизація»	
915		«Інші витрати»	
Рахунок 90 «Собівартість реалізації»			
Код субрахунку		Назва	
903		«Собівартість реалізованих робіт і послуг»	
Аналітичні рахунки			
Код субрахунку	Назва	Код субрахунку	Назва
9031	«Собівартість послуг з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»	9032	«Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами»

Відповідно до наведених пропозицій, облік основних витрат з перевезення пасажирів необхідно здійснювати на субрахунках 231 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху» та 232 «Витрати з перевезення пасажирів тролейбусами» рахунку 23 «Виробництво» за аналітичними рахунками, що містять перелік елементів витрат. Ці аналітичні рахунки потрібно також використовувати до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Облік собівартості транспортних послуг необхідно здійснювати за такими аналітичними рахунками: 9031 «Собівартість послуг з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху» та 9032 «Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами», відкритих до субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» рахунку «Собівартість реалізації».

На КП «Київпастрас» при умові перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху та в режимі маршрутного таксі, необхідно застосовувати запропоновані аналітичні рахунки з коригуванням їхньої назви, враховуючи особливості діяльності підприємства. Натомість для підприємств електротранспорту КП «Київпастрас», які здійснюють перевезення пасажирів лише тролейбусами або трамваями, для обліку основних витрат з перевезення пасажирів, до рахунку 23 «Виробництво» слід відкривати один субрахунок 231 «Витрати з перевезення пасажирів» із виділенням таких аналітичних рахунків: 2311 «Матеріальні витрати», 2312 «Витрати на оплату праці», 2313 «Відрахування на соціальні заходи», 2314 «Амортизація», 2315 «Інші витрати». Облік загальновиробничих витрат необхідно також здійснювати за цими аналітичними рахунками. Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами або трамваями обліковується на субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Облік основних і допоміжних (загальновиробничих) витрат за економічними елементами необхідно здійснювати в розрізі статей калькуляції, перелік яких для КП «Київпастрас» наведено в табл. 2.5.

У системі обліку витрат і формування собівартості послуг з перевезення пасажирів важливе місце займає розроблення реєстрів бухгалтерського обліку,

що забезпечують формування аналітичної інформації про витрати за елементами та статтями калькуляції, що буде використана для складання фінансової звітності та управлінських цілей.

Таблиця 2.5

Перелік статей витрат до субрахунків рахунку 23 «Виробництво» та рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» КП «Київпастрас»

Код і назва субрахунків	Статті витрат
<i>231 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»</i>	
2311 «Матеріальні витрати»	– бензин; – дизельне паливо; – газ; – моторні мастила; – акумуляторні батареї
2312 «Витрати на оплату праці»	– витрати на оплату праці водіїв; – витрати на оплату праці кондукторів
2313 «Відрахування на соціальні заходи»	– відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці водіїв; – відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці кондукторів
2314 «Амортизація»	– амортизація транспортних засобів – витрати на шини, запасні частини, прилади, обладнання, пальне та матеріали для ремонту й технічного обслуговування транспортних засобів; – витрати на оплату праці працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів; – відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів;
2315 «Інші витрати»	– витрати на ремонтні роботи та послуги сторонніх організацій; – витрати на проведення технічного огляду; – витрати на матеріали для ремонту, монтажу та дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів; – витрати на медичний огляд водіїв; – витрати на отримання ліцензій та дозволів
<i>232 «Витрати з перевезення пасажирів тролейбусами»</i>	
Аналогічні до аналітичних рахунків субрахунку 231 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»	До субрахунку 2311 «Матеріальні витрати» включається стаття витрат «Електроенергія». До субрахунку 2315 «Інші витрати» додатково включається стаття витрат «Витрати на ремонт і технічне обслуговування контактної мережі, трамвайних колій та тягових підстанцій». Інші статті є аналогічними до статей витрат по субрахунку 231 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»
<i>91 «Загальновиробничі витрати»</i>	
911 «Матеріальні витрати»	– матеріали й комплектуючі вироби для забезпечення роботи обладнання апарату управління виробництвом та обслуговуючих підрозділів

Продовж. табл. 2.5

Код і назва субрахунків	Статті витрат
912 «Витрати на оплату праці»	– витрати на оплату праці працівників апарату управління виробництвом та обслуговуючих підрозділів
913 «Відрахування на соціальні заходи»	– відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці працівників апарату управління виробництвом та обслуговуючих підрозділів
914 «Амортизація»	– амортизація основних засобів і нематеріальних активів апарату управління виробництвом та обслуговуючих підрозділів – витрати на технічне та інформаційне забезпечення управління, організації, обслуговування перевезень; – витрати на вдосконалення технології й організації пасажирських перевезень; – витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних активів й обладнання
915 «Інші витрати»	– витрати на опалення, водопостачання та електроенергію виробничих будівель, споруд і приміщень; – витрати на забезпечення пожежної безпеки та утримання охорони; – витрати на охорону праці та техніку безпеки; – витрати на послуги сторонніх організацій; – витрати на страхування та операційну оренду рухомого складу й основних засобів; – податки, збори та обов'язкові платежі, що включаються до собівартості транспортних послуг; – витрати на придбання (друкування) проїзних квитків; – інші витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням надання транспортних послуг

У системі обліку витрат і формування собівартості послуг з перевезення пасажирів важливе місце займає розроблення реєстрів бухгалтерського обліку, що забезпечують формування аналітичної інформації про витрати за елементами та статтями калькуляції, що буде використана для складання фінансової звітності та управлінських цілей.

Для цього пропонуємо на КП «Київпаstrанс» складати відомості аналітичного обліку витрат операційної діяльності, за запропонованою нами формою, що подана в табл. 2.6.

Основне призначення такої відомості – групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції в розрізі кореспондуючих рахунків й узагальнення основних та допоміжних витрат з перевезення пасажирів, що становлять виробничу собівартість транспортних послуг.

Таблиця 2.6

**Відомість аналітичного обліку витрат КП «Київпастрас» по
субрахунку 231 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами у
звичайному режимі руху» по рахунку 23 «Виробництво» за вересень 2020 р.**

Дебет рахунку	Статті витрат	Кореспон- дуючий рахунок (кредит)	Сума, грн
2311 «Матеріальні витрати»	Бензин	20	43675,70
	Дизельне паливо	20	58241,35
	Газ	20	50401,25
	Моторні мастила	20	14882,90
	Акумуляторні батареї	20	12700,10
	Усього	-	179901,30
2312 «Витрати на оплату праці»	Витрати на оплату праці водіїв	66	81800,50
	Витрати на оплату праці кондукторів	66	70975,00
	Усього	-	152775,50
2313 «Відрахування на соціальні заходи»	Відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці водіїв	65	17996,11
	Відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці кондукторів	65	15614,50
	Усього	-	33610,61
2314 «Амортизація»	Амортизація транспортних засобів	13	81845,65
	Усього	-	81845,65
2315 «Інші витрати»	Витрати на шини, запасні частини, прилади, обладнання, пальне й матеріали для ремонту та технічного обслуговування рухомого складу	20	28967,95
	Витрати на оплату праці працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	66	22632,50
	Відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці працівників, які виконують ремонт і технічне обслуговування транспортних засобів	65	4979,15
	Витрати на ремонтні роботи та послуги сторонніх організацій	63	21670,30
	Витрати на проведення технічного огляду	63	12147,00
	Витрати на матеріали для ремонту, монтажу та дезінфекції побутового обладнання пасажирських салонів	20	3657,65
	Витрати на медичний огляд водіїв	68	3540,00
	Витрати на отримання ліцензій та дозволів	63	12000,00
	Усього	-	109594,55

Продовж. табл. 2.6

Дебет рахунку	Статті витрат	Кореспондуючий рахунок (кредит)	Сума, грн
Всього основні витрати	-	-	557727,61
231 «Витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху»	Загальновиробничі витрати (розподілена частина)	91	207709,45
Всього допоміжні витрати	-	-	207709,45
Всього витрати з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху	-	-	765437,06

Аналогічні форми відомостей необхідно використовувати для аналітичного обліку витрат за всіма субрахунками рахунку 23 «Виробництво» та обліку витрат операційної діяльності КП «Київпаstrанс» за їхніми видами.

На підставі цих відомостей аналітичну інформацію про структуру витрат узагальнюють в оборотно-сальдових відомостях (табл. К.1 – К.5 додаток К), що слугує інформаційною базою для складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Впровадження в облікову практику КП «Київпаstrанс» наведених пропозицій з організації та методики обліку витрат сприятиме точності формування собівартості послуг з перевезення пасажирів, підвищенню якості й достовірності фінансової звітності та отриманню користувачами детальної інформації про структуру витрат для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

2.3. Методичні підходи до формування інформації про фінансові результати в системі звітності підприємства

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій 291 [34], для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності КП «Київпастранс» призначено рахунок 79 «Фінансові результати», за кредитом якого відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

- 791 «Результат операційної діяльності», на якому визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства;
- 792 «Результат фінансових операцій», на якому відображається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства;
- 793 «Результат іншої діяльності», на якому визначається прибуток (збиток) від інвестиційної та іншої діяльності підприємства [34].

Проте наведені субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» не відповідають визначеним в Інструкції № 291 рахункам обліку доходів і витрат, оскільки на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображається результат основної та іншої операційної діяльності, а на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» формується результат інвестиційної та іншої діяльності, що, на нашу думку, ускладнює формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про фінансові результати від різних видів діяльності КП «Київпастранс».

Найважливіше завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів – забезпечення прозорості й достовірності їх формування, що залежить від обґрунтованого співставлення доходів і витрат від різних видів діяльності підприємства. Для формування достовірних фінансових результатів важливе значення має приведення у відповідність субрахунків обліку фінансових

результатів рахункам обліку доходів та витрат, що визначені Інструкцією № 291. Крім того, для підвищення інформативності Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) щодо формування фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства постає необхідність внесення змін до його структури.

Пропозиції щодо обліку фінансових результатів за видами діяльності й удосконалення структури Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупних дохід) наведені в роботах таких учених, як З. В. Задорожний [28], Л. І. Лежненко [42], О. І. Олійничук [60], Н. В. Прохар [81].

Необхідність розмежування обліку фінансових результатів за видами операційної діяльності обґрунтовано О. І. Олійничук [60] і Л. І. Лежненко [42], які запропонували введення аналітичних рахунків 7911 «Результат основної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності» до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати», а також внесення змін до діючої форми «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупних дохід)». З. В. Задорожний [28] аргументував необхідність введення до субрахунку 791 «Фінансовий результат від операційної діяльності» аналітичних рахунків 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності» та 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності».

Підтримуючи пропозиції цих вчених щодо обліку фінансових результатів за видами діяльності підприємства, вважаємо доцільним їх використання при здійсненні обліку фінансових результатів, зокрема на КП «Київпаstrанс», з урахуванням галузевих особливостей його діяльності.

На КП «Київпаstrанс» основну частину сформованого фінансового результату становить фінансовий результат від операційної діяльності, який формується на основі доходів і витрат від надання послуг з перевезення пасажирів, що відносяться до основної діяльності та інших операційних доходів і витрат, що входять до складу іншої операційної діяльності. Крім того, КП «Київпаstrанс» отримує певну частину доходу й несе витрати від фінансової, інвестиційної та іншої діяльності.

Для прийняття обґрунтованих рішень зовнішні та внутрішні користувачі потребують більш детальної інформації про фінансові результати діяльності підприємства за певний звітний період. Тому вважаємо доцільним на КП «Київпастрас» здійснювати відокремлений облік фінансового результату від основної, іншої операційної, фінансової, інвестиційної та іншої діяльності, що уможливить обґрунтоване зіставлення доходів і витрат та сприятиме формуванню достовірних фінансових результатів від різних видів діяльності.

Зважаючи на викладене і приймаючи за основу пропозиції З. В. Задорожного [28], пропонуємо на КП «Київпастрас» назву субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» рахунку 79 «Фінансові результати» змінити на назву «Фінансовий результат від операційної діяльності» та ввести до нього аналітичні рахунки 7911 «Фінансовий результат від основної діяльності» і 7912 «Фінансовий результат від іншої операційної діяльності». Облік фінансового результату від фінансової діяльності потрібно здійснювати на субрахунку 792 «Фінансовий результат від фінансової діяльності», фінансового результату від інвестиційної діяльності – на субрахунку 793 «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності», фінансового результату від іншої діяльності – на субрахунку 794 «Фінансовий результат від іншої діяльності». Запропоновані субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати» необхідно затвердити в наказі про облікову політику та ввести до робочого плану рахунків КП «Київпастрас».

Основна мета складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) – надання користувачам інформації, необхідної для ухвалення рішень. Проте діюча на сьогодні форма цього звіту, на нашу думку, не задовольняє повною мірою цілі користувачів фінансової звітності, тому потребує змін.

Для КП «Київпастрас» порядок складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) регламентований НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де визначено мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання й розкриття її елементів

[56].

У затвердженому НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) передбачено визначення фінансового результату від операційної діяльності, фінансового результату до оподаткування та чистого фінансового результату. Крім того, Звіт про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) можна доповнювати додатковими статтями, наведеними в додатку 3 до НП(С)БО 1 за умови, що інформація є суттєвою та її оцінка може бути достовірно визначена [56]. Можливість подавати додаткові рядки до звіту передбачена і ст. 85 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання [53].

Незважаючи на спробу законодавців наблизити складання фінансової звітності за національними стандартами до вимог міжнародних, на сьогоднішній день підприємства не можуть відображати інформацію й додавати на власний розсуд до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) рядки, які найбільш повно розкривали б склад доходів, витрат і фінансових результатів від різних видів діяльності, з метою підвищення інформативності звіту для різних груп користувачів.

У цьому аспекті підтримуємо твердження В. В. Євдокимова та С. Ф. Легенчука, які зазначають, що система МСФЗ передбачає багатоваріантність бухгалтерського обліку [96, с. 29].

Для подальшого наближення українських стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних і забезпечення більшої інформативності показників фінансової звітності, вважаємо за необхідне передбачити в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» можливість подання додаткових рядків та зміни порядку наведення статей до Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), з огляду на галузеві особливості діяльності підприємства, якщо таке подання доречне.

У межах дослідження нами розроблено перелік додаткових статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для КП «Київпаstrанс»

(Додаток Л), що охарактеризований нижче.

До статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» для (Звіті про сукупний дохід) виділено додаткові статті «Чистий дохід від перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху», «Чистий дохід від перевезення пасажирів автобусами у режимі маршрутного таксі», «Чистий дохід від перевезення пасажирів тролейбусами», «Чистий дохід від перевезення пасажирів трамваями», «Чистий дохід від перевезення пасажирів поїздами метрополітену» та «Субвенція за перевезення пільгових категорій громадян».

До статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» запропоновано використовувати додаткові статті «Собівартість послуг з перевезення пасажирів автобусами у звичайному режимі руху», «Собівартість послуг з перевезення пасажирів автобусами в режимі маршрутного таксі», «Собівартість послуг з перевезення пасажирів тролейбусами», «Собівартість послуг з перевезення пасажирів трамваями» та «Собівартість послуг з перевезення пасажирів поїздами метрополітену».

До статті «Інші операційні доходи» для КП «Київпаstrанс» запропоновано такі додаткові статті: «Дохід від реалізації додаткових послуг», «Дохід від реалізації інших активів», «Дохід від операційної оренди активів», «Одержані штрафи, пеня, неустойки», «Інші доходи від операційної діяльності».

До статті «Інші операційні витрати» передбачено додаткові статті: «Собівартість реалізованих виробничих запасів», «Визнані штрафи, пені, неустойки», «Інші витрати операційної діяльності».

Наведення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) запропонованих додаткових статей забезпечить більш повне розкриття інформації про склад основних показників, які є визначальними елементами формування кінцевого фінансового результату КП «Київпаstrанс», та уможливить отримання користувачами фінансової звітності аналітичної й релевантної інформації щодо формування фінансових результатів від різних видів діяльності підприємства.

У контексті наведених пропозицій щодо переліку додаткових статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та порядку визначення фінансових результатів для КП «Київпастрас» постає необхідність зміни структури звіту, для можливості наведення інформації про формування фінансових результатів від різних видів діяльності та відображення запропонованих додаткових статей.

Зміст і порядок формування показників статей розділу I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для КП «Київпастрас» наведено в додатку М.

Як наголошує Л. М. Пилипенко, «основним (і, по суті, єдиним) публічним інструментом формалізації інформаційного подання показників ефективності функціонування підприємств є їхня фінансова звітність» [66, с. 67].

Підвищення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності для прийняття рішень зумовлює необхідність забезпечення аналітичних і релевантних можливостей показників, що відображаються у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Важливе значення для формування достовірної фінансової звітності має нормативне забезпечення порядку її складання.

Необхідно зазначити, що чинне НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не містить порядку заповнення Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та вимог щодо змісту статей. Натомість наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433 затверджено Методичні рекомендації щодо заповнення фінансової звітності, де розглядається питання розкриття інформації за статтями фінансової звітності, зокрема Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [79].

Методичні рекомендації є загальними для всіх підприємств, що застосовують національні стандарти бухгалтерського обліку, тому постає необхідність розроблення й впровадження на законодавчому рівні галузевих методичних рекомендацій щодо заповнення фінансової звітності, які б враховували особливості складання фінансової звітності підприємствами різних

галузей економіки як за національними, так і за міжнародними стандартами.

З огляду на викладене, нами розроблено фрагмент методичних рекомендацій щодо заповнення розділу I Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для КП «Київпаstrанс», з урахуванням специфіки його діяльності, що представлено в додатку Н.

Використання запропонованих методичних рекомендацій сприятиме впорядкуванню формування інформації щодо кожної основної та додаткової статті Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) КП «Київпаstrанс» і підвищенню її достовірності.

Висновки за розділом 2

За результатами дослідження організації і методики обліку фінансових результатів в управлінні КП «Київпаstrанс» зроблено низку висновків.

1. У результаті проведеного аналізу положень МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» і П(С)БО 15 «Дохід» окреслено шляхи оптимізації обліку доходу від надання послуг на КП «Київпаstrанс», враховуючи наявність двох видів договорів: письмового – із виконавчим органом міської ради на регулярні перевезення пасажирів та усного – із пасажиром на надання транспортних послуг, в умовах діючої системи перевезень пасажирів за разовими, електронними й абонементними квитками, різних категорій громадян, зокрема пільгових.

2. Для формування аналітичної інформації щодо реалізації квитків протягом дня кожним кондуктором (водієм) КП «Київпаstrанс» запропоновано «Відомість обліку руху та залишків квитків у кондукторів (водіїв)», для підвищення інформативності обліку доходу на КП «Київпаstrанс» – щомісячну «Відомість обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими та

абонементними квитками».

3. Для підвищення аналітичності фінансового обліку на КП «Київпаstrанс» розроблено структуровану систему аналітичних рахунків третього, четвертого, п'ятого порядку, що може бути модифікована залежно від кількості видів транспорту, який здійснює перевезення, видів квитків, що використовує досліджуване підприємство, від напрямів отримання субвенцій. Запропоновано порядок відображення доходу від продажу абонементних квитків у складі звітнього та майбутнього періодів залежно від періоду їхньої дії.

4. Для забезпечення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, з огляду на суспільне значення й соціальну орієнтованість діяльності КП «Київпаstrанс», запропоновано напрями вдосконалення методичних підходів до формування фінансових результатів у системі фінансової звітності. Це забезпечить інформативність фінансової та внутрішньої звітності для різних груп користувачів, отримання зовнішніми користувачами докладної інформації про стан, ризики й перспективи розвитку КП «Київпаstrанс», а для внутрішніх – підвищення рівня її оперативності для покращення ефективності управління витратами та доходами КП «Київпаstrанс» й результативності їхньої діяльності.

5. Обґрунтовано доцільність створення аналітичної системи обліку, що передбачає одночасне групування витрат за елементами та статтями калькуляції в єдиній системі рахунків, застосування якої дасть змогу отримувати внутрішнім користувачам оперативну інформацію про витрати за елементами в розрізі калькуляційних статей, сприятиме спрощенню ведення обліку витрат і формування інформації для складання «Звіту про фінансові результати» («Звіту про сукупний дохід»). Запропоновано перелік аналітичних рахунків обліку витрат з перевезення пасажирів та собівартості транспортних послуг для КП «Київпаstrанс».

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Організація внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства

Сучасний стан національної економіки вимагає від підприємств міського транспорту побудови належної системи внутрішнього контролю, яка повинна бути інтегрованою в загальну інформаційну систему управління суб'єктом господарювання, що дасть змогу використовувати систему збалансованих показників як інструмент оперативної ідентифікації на зовнішні та внутрішні чинники. Результатом функціонування внутрішнього контролю має стати прозора, достовірна інформація, на базі якої менеджмент підприємства здійснюватиме управлінський вплив на реалізацію бізнес-процесів, що в подальшому сприятиме ефективному досягненню цілей підприємства.

Теоретичні та практичні аспекти системи внутрішнього контролю діяльності підприємств у сучасних умовах господарювання досліджували В. І. Бачинський, Т. А. Бутинець, Р. М. Воронко, П. О. Куцик, М. В. Корягін, Я. Д. Крупка, Л. Г. Медвідь, В. О. Озеран, С. М. Петренко, К. І. Редченко, І. Б. Садовська, В. О. Шевчук, І. Й. Яремко та інші.

Система внутрішнього контролю – сукупність політики правил і процедур, прийнятих управлінським персоналом суб'єктом підприємництва з метою забезпечення організованого й ефективного здійснення фінансово-господарської діяльності для збереження активів, запобігання й виявлення випадків зловживань і помилок, точності та повноти облікових даних, а також оперативної підготовки належної фінансової інформації.

М. Д. Корінько наголошує, що внутрішній контроль – це система заходів, визначених менеджментом підприємства, що враховуються в діяльності суб'єкта господарювання з метою найбільш ефективного виконання працівниками своїх посадових обов'язків щодо забезпечення і здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства [64, с. 53].

Д. М. Марченко та Г. М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності системи обліку та звітності тощо.

Шимановська-Діанич Л.М. та Карпенко Є.А. вважають, що внутрішній контроль – це процес, який спрямовується на досягнення певних цілей, що є наслідком дій системи управління з планування, організації, моніторингу діяльності підприємства загалом та її окремих центрів відповідальності [90].

Сутність внутрішнього контролю на КП «Київпастрас» можна дослідити, характеризуючи його основні функції (рис. 3.1).

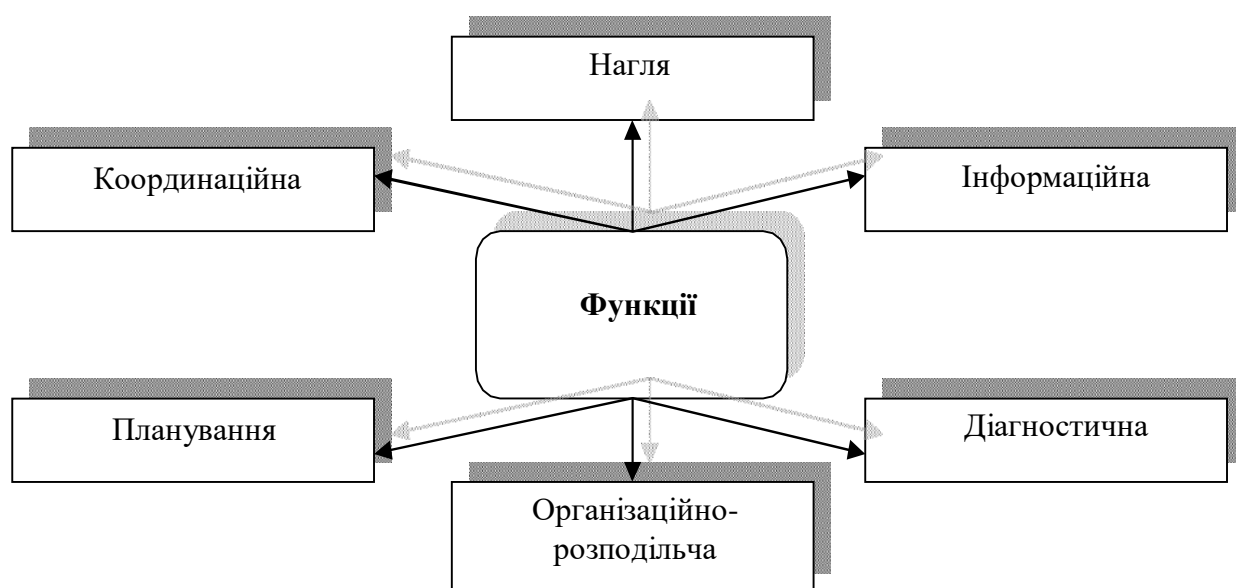


Рис. 3.1. Основні функції системи внутрішнього контролю підприємств

Слід відзначити, що система внутрішнього контролю на КП «Київпаstrанс» залежить від організаційної структури, наявних бізнес-процесів та виділених об'єктів контролю, розподілу функцій контролю за суб'єктами контролю, складу служби внутрішнього контролю та інформаційних запитів системи управління. Побудова системи внутрішнього контролю має бути здійснена на основі системного підходу, який враховує специфіку діяльності кожного центру відповідальності та передбачає:

- виділення об'єктів контролю;
- формування центрів відповідальності (центрів доходів і центрів витрат) з метою контролю за раціональним використанням (споживанням) спеціалізованих робочих активів та отриманими доходами і понесеними витратами з метою виявлення відхилень;
- затвердження бюджетів з метою формування оптимальних показників, за якими визначатиметься результативність діяльності підприємства та структурних підрозділів;
- формування аналітичного забезпечення та контрольних процедур для здійснення контролю;
- розробку та впровадження форм внутрішньої звітності з метою формування оперативного інформаційного забезпечення системи управління.

На основі узагальнення факторів, які впливають на побудову системи внутрішнього контролю та сукупності принципів, що дають змогу оптимізувати господарську діяльність і досягнення поставлених цілей, нами пропонуються основні етапи організації контролю на КП «Київпаstrанс» (рис. 3.2)

Результати дослідження стану внутрішнього контролю КП «Київпаstrанс» показують відсутність системного підходу до проведення контрольних процедур за об'єктами контролю, що дає підстави стверджувати про незадовільний стан системи контролю та зумовлює необхідність побудови ефективної для управлінського персоналу системи контролю. Ґрунтуючись на принципах доцільності та економічності, а також на основі системного підходу до управління діяльністю КП «Київпаstrанс», нами запропоновано окреслено цілі й завдання

контролю фінансових результатів КП «Київпастрас» залежно від періоду його проведення та об'єктів контролю: загального – фінансові результати, допоміжних – доходи й витрати.



Рис. 3.2. Етапи організації внутрішнього контролю на КП «Київпастрас»

Запропоновані нами завдання внутрішнього контролю доходів, витрат і фінансових результатів залежать від періоду його здійснення, оскільки кожен

вид внутрішнього контролю (попередній, поточний, наступний) має різне призначення й інформаційне наповнення, тому повинен виконувати різні завдання.

Попередній контроль на КП «Київпаstrans» спрямований на дослідження відповідності порядку формування показників діяльності вимогам зовнішніх і внутрішніх нормативних документів, виявлення ризиків, що впливають на достовірність формування доходів, витрат та фінансових результатів, розроблення заходів щодо їх усунення, аналіз обґрунтованості планів підприємства щодо обсягів надання транспортних і додаткових послуг, отримання доходів, витрат фінансових результатів, встановлення правильності визначення планової собівартості та кількості перевезених пасажирів для розрахунку тарифів на перевезення, визначення компенсацій за перевезення пільгових категорій громадян, наявності та відповідності чинному законодавству внутрішніх нормативних документів, що визначають порядок здійснення господарських операцій щодо формування доходів, витрат і фінансових результатів, їх документальне оформлення й відображення в обліку.

Основне призначення попереднього внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпаstrans» полягає у попередженні виникнення недоліків, відхилень, помилок у формуванні фінансових результатів, здійсненні їх обліку та відображенні у фінансовій звітності.

Поточний контроль проводять щоденно, паралельно з процесом надання транспортних і додаткових послуг. Основними завданнями поточного внутрішнього контролю КП «Київпаstrans», на нашу думку, є спостереження за ходом здійснення господарських операцій підприємства, на основі яких формуються доходи й витрати, перевірка правильності їх документального оформлення, оцінка достовірності формування, встановлення правильності відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку, визначення ефективності діяльності підрозділів підприємства, встановлення якості надання транспортних послуг, визначення повноти та якості виконання працівниками своїх посадових обов'язків в частині формування, обліку й контролю.

Здійснення поточного внутрішнього контролю на КП «Київпастрас» дає змогу своєчасно виявити та усунути відхилення, недоліки, помилки, що виникли до формування підсумкових показників доходів і витрат в бухгалтерському обліку, відображення їх у фінансовій звітності й визначення кінцевого фінансового результату.

Фінансовий результат КП «Київпастрас» формується в кінці певного звітного періоду, тому проводити щоденний контроль його формування немає потреби. Вважаємо за доцільне до об'єктів поточного контролю відносити тільки доходи й витрати. Натомість фінансові результати підлягають досить ґрунтовному наступному внутрішньому контролю, який здійснюють за підсумками звітного періоду. Наступний внутрішній контроль призначений для оцінювання результатів діяльності підприємства на основі перевірки показників їх формування: доходів від різних видів діяльності підприємства, витрат, собівартості реалізованих транспортних послуг, фінансових результатів за конкретний звітний період, що відображені в бухгалтерському обліку, «Звіті про фінансові результати» (Звіті про сукупний дохід)», внутрішній звітності підприємства, встановлення на основі цього відхилень, недоліків, помилок, їх виправлення та попередження виникнення в майбутньому.

Отже, використання запропонованих нами завдань внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпастрас» дасть змогу суб'єктам управління своєчасно отримувати необхідну інформацію про стан і достовірність формування доходів, витрат та фінансових результатів на кожному етапі здійснення господарської діяльності підприємства та відображення їх в бухгалтерському обліку, що сприятиме прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

3.2. Методика внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства

Ефективність і результативність системи внутрішнього контролю КП «Київпастрас» суттєвою мірою залежить від вибраних методів, способів і прийомів його здійснення. Важливим завданням нашого дослідження є розроблення оптимальної методики внутрішнього контролю фінансових результатів саме для КП «Київпастрас», що найбільш повно враховує особливості їх діяльності та спрямована на досягнення цілей управління та виконання завдань внутрішнього контролю.

Як зазначає В. Ф. Максимова, досягнення цілей контролю та вирішення його завдань можливе із застосуванням різних методичних способів та прийомів [47, с. 211]. Натомість Л. В. Нападовська наголошує, що це та сфера теоретичних знань, якій найбільш яскраво виявляється непогодженість різноманітних поглядів та думок [55, с. 72].

Беручи за основу твердження автора [47], узагальнимо прийоми внутрішнього контролю за методами та способами його здійснення, що необхідно використовувати на КП «Київпастрас» при проведенні внутрішнього контролю фінансових результатів (рис. 3.3).

Прийоми документального контролю, які необхідно використовувати органам внутрішнього контролю під час перевірки достовірності формування фінансових результатів на КП «Київпастрас», є універсальними для всіх підприємств. Водночас певну специфіку мають прийоми фактичного контролю, що орієнтовані на особливості діяльності КП «Київпастрас», серед яких необхідно виділити: оцінювання якості надання транспортних послуг, контроль інтервалів і графіків руху рухомого складу, обстеження пасажиропотоків, контрольне визначення повноти збору плати за проїзд, оцінювання порядку функціонування АСОП, контроль ефективності функціонування підрозділів та працівників підприємства. Ці прийоми фактичного контролю повинні використовувати внутрішні контролери, що входять до складу служби

внутрішнього контролю, метою якої є здійснення поточного контролю за фінансово-господарською діяльністю КП «Київпаstrанс».

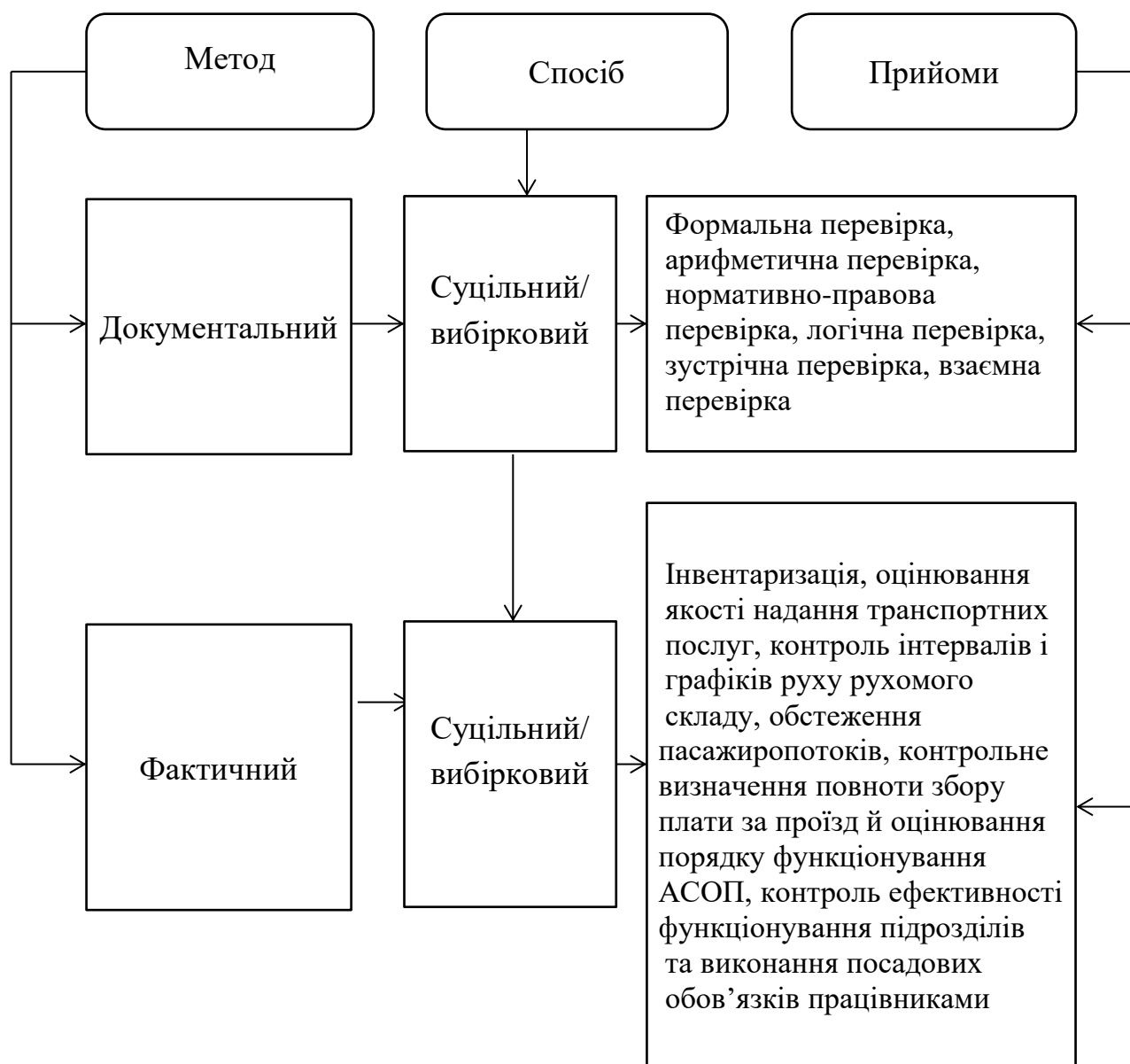


Рис. 3.3. Прийоми внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпаstrанс»

Складові елементи методики внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпаstrанс» представлено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Складові елементи методики внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпаstrанс»

<i>Суб'єкти внутрішнього контролю</i>							
<i>Органи управління</i>		<i>Спеціальні органи контролю</i>		<i>Підрозділи та відділи</i>			
<i>Працівники</i>							
1. Загальні збори акціонерів. 2. Загальні збори учасників. 3. Органи місцевого самоврядування. 4. Наглядова рада. 5. Виконавчий орган (керівник).		1. Служба внутрішнього контролю. 2. Ревізійна комісія. 3. Інвентаризаційна комісія.		1. Відділ бухгалтерського обліку. 2. Планово-економічний відділ. 3. Юридичний відділ.		1. Контролер пасажирського транспорту. 2. Кондуктор. 3. Касир квитковий. 4. Головний бухгалтер.	
<i>Об'єкти внутрішнього контролю</i>							
Доходи			Витрати		Фінансові результати		
<i>Вид внутрішнього контролю</i>							
Попередній		Поточний		Наступний			
<i>Метод контролю</i>		<i>Спосіб контролю</i>		<i>Прийоми контролю</i>			
Документальний	Фактичний	Суцільний	Вибірковий	Прийоми методу документального контролю	Прийоми методу фактичного контролю		
<i>Процедури контролю</i>							
Процедури контролю визначають окремо для загального об'єкта внутрішнього контролю – фінансових результатів та допоміжних об'єктів внутрішнього контролю – доходів і витрат. Для кожного суб'єкта внутрішнього контролю процедури контролю є різними							
<i>Джерела інформації</i>							
Законодавчі та нормативні акти, внутрішні нормативні регламенти, господарські договори, первинні документи, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, фінансова та внутрішня звітність							

Для забезпечення дієвості методики внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпаstrанс» необхідно чітко визначити послідовність виконання контрольних дій на різних стадіях внутрішнього контролю (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Порядок контрольних дій за стадіями внутрішнього контролю КП «Київпастрас»

Кожна із зазначених на рис. 3.4 стадій внутрішнього контролю фінансових результатів складається з окремих послідовних контрольних дій, якісне виконання яких забезпечуватиме дієвість методики внутрішнього контролю.

Методика внутрішнього контролю фінансових результатів для кожного суб'єкта є різною, але вона не може бути ефективною без нормативного регулювання.

Як зазначено вище, порядок проведення внутрішнього контролю на підприємствах України на законодавчому рівні не визначений, тому постає необхідність розроблення внутрішнього нормативного забезпечення внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпастранс».

Нижче запропоновано перелік внутрішніх нормативних документів, що визначають порядок здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпастранс» (табл. 3.2).

Розроблення й використання в практичній діяльності КП «Київпастранс» наведених в табл. 3.2 внутрішніх нормативних документів сприятимуть налагодженню організації внутрішнього контролю та підвищенню ефективності методики його здійснення.

На підставі сформульованих пропозицій розроблено «Положення про службу внутрішнього контролю» (Додаток П), що визначає порядок її функціонування, з огляду на особливості діяльності КП «Київпастранс».

Запропоноване «Положення про службу внутрішнього контролю» складається з таких розділів:

- загальні положення;
- статус Служби;
- цілі та завдання Служби;
- структура Служби;
- права та обов'язки працівників Служби;
- оформлення результатів внутрішнього контролю;

– заключні положення.

Таблиця 3.2

**Внутрішні нормативні регламенти внутрішнього контролю
фінансових результатів на КП «Київпастранс»**

№ з/п	Суб'єкт контролю	Внутрішній нормативний документ	Сфера дії
1	<i>Органи управління</i>	Статут	Визначає склад органів управління підприємства та їх компетенції
		Положення про органи управління	Окреслює цілі, завдання, обов'язки та повноваження органів управління щодо здійснення внутрішнього контролю
2	<i>Служба внутрішнього контролю</i>	Положення про службу внутрішнього контролю	Регламентує цілі, завдання, обов'язки, права, підпорядкованість і підзвітність служби внутрішнього контролю
		Інструкція з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві службою внутрішнього контролю	Окреслює цілі, завдання й порядок проведення внутрішнього контролю фінансових результатів службою внутрішнього контролю
		Посадові інструкції внутрішніх контролерів	Описують посадові обов'язки та права внутрішніх контролерів, що входять до складу служби внутрішнього контролю
	<i>Ревізійна комісія</i>	Положення про ревізійну комісію	Регламентує цілі, завдання, обов'язки, права, підпорядкованість і підзвітність ревізійної комісії
		Інструкція з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві ревізійною комісією	Окреслює цілі, завдання й порядок проведення внутрішнього контролю фінансових результатів ревізійною комісією
	<i>Інвентаризаційна комісія</i>	Положення про інвентаризаційну комісію	Визначає цілі, завдання, обов'язки, права, підпорядкованість і підзвітність інвентаризаційної комісії
		Інструкція з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві інвентаризаційною комісією	Окреслює цілі, завдання й порядок проведення внутрішнього контролю фінансових результатів інвентаризаційною комісією
	3	<i>Підрозділи та відділи</i>	Положення про підрозділи та відділи підприємства
Посадові інструкції працівників підприємства			Окреслюють посадові обов'язки та права працівників підприємства
4	<i>Працівники</i>	Посадові інструкції працівників підприємства	Окреслюють посадові обов'язки та права працівників підприємства

Наголосимо, що для прийняття ефективних рішень органами управління

КП «Київпастрас» важливе значення має інформація про результати внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності підприємства за певний звітний період, завдання з проведення якого покладено на ревізійну комісію.

Для ефективного проведення внутрішнього контролю ревізійною комісією на КП «Київпастрас» нами розроблено «Інструкцію з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів ревізійною комісією» (Доаток Р), що містить методику проведення наступного внутрішнього контролю фінансових результатів за стадіями (організація, здійснення й узагальнення результатів внутрішнього контролю), типовий план і програму внутрішнього контролю фінансових результатів.

Інструкція складається з п'яти розділів: загальні положення; цілі та завдання внутрішнього контролю; терміни проведення внутрішнього контролю; підготовка до внутрішнього контролю; методика здійснення внутрішнього контролю; оформлення результатів внутрішнього контролю та заключні положення.

Безпосередньому проведенню внутрішнього контролю передують підготовка до нього ревізійною комісією, що передбачає окреслення стратегії й тактики проведення внутрішнього контролю, складання плану та програми його здійснення, визначення контрольних процедур і джерел отримання інформації. Метою планування внутрішнього контролю є концентрація уваги ревізійної комісії на найважливіших напрямках внутрішнього контролю фінансових результатів, які необхідно докладно перевірити.

У межах запропонованої інструкції розроблено типовий план та програму внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпастрас», що представлено в додатку Р.

Велику частину інструкції становить розроблена нами методика проведення наступного внутрішнього контролю фінансових результатів. Найбільш суттєвим внутрішнім контролем ревізійної комісії є саме наступний контроль. На підставі цього вважаємо за необхідне навести запропоновану

методику наступного внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпаstrанс».

Наступний внутрішній контроль фінансових результатів необхідно починати з попереднього вивчення «Звіту про фінансові результати» (Звіту про сукупний дохід)» щодо правильності його складання й окреслення напрямів перевірки доходів і витрат для підтвердження його показників.

На КП «Київпаstrанс» фінансові результати формують за такими видами діяльності: основна, інша операційна, фінансова, інвестиційна та інша. Для підтвердження достовірності фінансових результатів, відображених у «Звіті про фінансові результати» (Звіті про сукупний дохід)», ревізійній комісії необхідно перевірити правильність визначення доходів і витрат за видами діяльності підприємства, на основі яких формують фінансові результати за звітні періоди. Перевірка допоміжних об'єктів наступного внутрішнього контролю фінансових результатів проходить у певному порядку, що описаний у Додатку Р.

3.3. Напрями удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства

Активна діяльність підприємства характеризується фінансовими результатами. На сьогоднішній день зростає роль контролю в системі управління суб'єктом господарювання. Від розрахунку та вивчення комплексу показників, що відображають різні аспекти діяльності підприємства, залежить ефективність управлінських рішень. Традиційні форми та методи контролю не завжди ефективні і часто не можуть бути використані для виявлення непродуктивних витрат та неефективного використання прибутку. Доходи і витрати, які формують фінансовий результат підприємства, є специфічним об'єктом контролю і потребують особливої уваги як з боку держави, так і на рівні підприємства. Адже від того, чи правильно здійснюється визначення

фінансового результату, залежать поповнення державного бюджету країни та розвиток суб'єкта господарювання. За результатами достовірної оцінки фінансових результатів керівництво підприємства може розробити заходи з покращення структури капіталу, підвищення рентабельності, а також виявити резерви і попередити виникнення можливої фінансової кризи. За таких обставин удосконалення механізму організації внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві набуває важливого значення.

Пропозиції та рекомендації щодо удосконалення контролю фінансових результатів, наведені вітчизняними науковцями, передбачають формування системи внутрішнього контролю, яка б забезпечувала зниження ймовірності виникнення помилок в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а також своєчасного їх усунення. В наукових працях вчених контроль фінансових результатів досліджується в частині:

– удосконалення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю (розроблено концепцію створення єдиної інформаційної системи внутрішнього контролю на основі інтеграції видів обліку, використання корпоративної інформаційної системи в якості інформаційної бази внутрішнього контролю фінансових результатів) [18];

– моніторингу фінансових результатів через призму активів, зобов'язань, власного капіталу з метою зниження ймовірності виникнення навмисних та ненавмисних помилок в обліку та звітності, а також своєчасного їх усунення [87];

– пропозиції щодо алгоритму системи внутрішнього контролю фінансових результатів, що включає перевірку правильності відображення фінансового результату в обліку, достовірності розрахунків за податком на прибуток [36].

Вважаємо, що внутрішній контроль, крім процесу перевірки функціональної діяльності суб'єкту господарювання, повинен також включати надання пропозицій керівництву підприємства щодо ефективного використання

всіх наявних ресурсів, а також розробку оптимальних, дієвих, результативних управлінських рішень.

З метою виявлення відхилень за визначеним фінансовим результатом в розрізі видів пропонуємо використовувати розроблену Порівняльну відомість розрахованого фінансового результату за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів КП «Київпастрас» (рис. 3.5).

_____ (найменування підприємства) Код ЄДРПОУ _____	“ЗАТВЕРДЖУЮ” “ ____ ” _____ 20 ____ р.			
Порівняльна відомість розрахунку фінансових результатів за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів				
<i>Операція</i>	<i>Розрахований фінансовий результат за даними контролера, грн.</i>	<i>Розрахований фінансовий результат за даними бухгалтерського обліку, грн.</i>	<i>Відхилення, грн.</i>	<i>Примітка</i>
1	2	3	4	5
...
Всього:				X
Відомість склав: _____ / _____ /				

Рис. 3.5. Запропонована Порівняльна відомість розрахунку фінансових результатів за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів для КП «Київпастрас»

Застосування запропонованого робочого документу контролера дозволить визначити причини відхилень в сумах розрахованих фінансових результатів, що виникли внаслідок порушень в системі бухгалтерського обліку, в розрізі кожної операції.

З метою контролю своєчасності перерахування підприємством належного до сплати суми податку на прибуток пропонуємо використовувати Відомість

Одним із завдань наступного внутрішнього контролю є забезпечення відображення достовірної інформації про розрахунки за податком на прибуток у фінансовій та податковій звітності, тому необхідно здійснювати інвентаризацію податкових розрахунків за податком на прибуток.

Як свідчить практика, суб'єкти господарювання рідко здійснюють інвентаризацію розрахунків, в тому числі, за податками й платежами. Причини такого недбалого ставлення до інвентаризації розрахунків Г. Гессен визначає “неуречевленістю боргових відносин”, і доповнює, що у зв'язку з неможливістю їх перерахувати у свідомість бухгалтера з великими труднощами проникає поняття “інвентаризація” в сполученні зі словом “відносини” [22, с. 155].

На заключній стадії контролю суб'єкти внутрішнього контролю надають висновок про результати контролю, виявлені помилки, відхилення, а також надають пропозиції з їх усунення. Запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально розробленому Описі виявленого порушення під час внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпастрас» (рис. 3.7).

Опис виявленого порушення під час внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпастрас» складається окремо на кожне виявлене контролером порушення. Сукупність таких описів можуть виступати у якості окремих додатків до висновку про результати внутрішнього контролю фінансових результатів. Запропонований опис виявленого порушення деталізує усі виявлені порушення з посиланням на первинний документ, в якому виявлено порушення, нормативну базу, яку порушено, відповідальну за складання такого документа особу, наслідків допущеного порушення, а також пропозиції щодо його виправлення. Застосування такого документу на практиці дозволить не переобтяжувати висновок про результати внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпастрас» громіздкою деталізацією, але дозволить в разі необхідності отримати всю необхідну інформацію в розрізі виявлених порушень.

_____ (найменування підприємства)	ЗАТВЕРДЖЕНО “ ____ ” _____ 20__ р.
Код ЄДРПОУ _____	<i>Додаток до висновку внутрішнього контролю фінансових результатів № ____ від “ ____ ” _____ 20__ р.</i>
Опис виявленого порушення під час внутрішнього контролю фінансових результатів № ____ від “ ____ ” _____ 20__ р.	
<i>Зміст порушення:</i> _____	
<i>Операція та документи, в яких виявлено порушення:</i> _____	
<i>Відповідальні за складання документів, в яких виявлено порушення:</i> _____	
<i>Яку норму порушено:</i> _____	
<i>Наслідки порушення:</i> _____	
<i>Пропозиції з виправлення виявленого порушення:</i> _____	
Опис склав: _____ / _____ / <div style="display: flex; justify-content: space-between; width: 100%;"> (підпис) (Прізвище, ініціали) </div>	

Рис. 3.7. Запропонована форма опису виявленого порушення під час внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпастрас»

Таким чином, внутрішній контроль фінансових результатів КП «Київпастрас» є невід’ємним елементом загального процесу управління підприємством. Застосування запропонованої методики контролю фінансових результатів на КП «Київпастрас» на практиці забезпечить правильність

визначення фінансових результатів та своєчасність сплати податку на прибуток, знизить податковий ризик, а отже, захистить КП «Київпастрас» від штрафних санкцій.

Висновки за розділом 3

Результати дослідження організації і методики внутрішнього контролю фінансових результатів підприємства та напрями його удосконалення дали змогу зробити наступні висновки.

1. Ефективність внутрішнього контролю суттєвою мірою залежить від правильно визначених мети, завдань та об'єктів контролю. Обґрунтовано, що в практичній діяльності КП «Київпастрас» потрібно окреслювати завдання контролю фінансових результатів залежно від періоду його проведення (попередній, поточний, наступний) та об'єктів контролю, у складі яких запропоновано відокремлювати загальний об'єкт контролю, яким постають фінансові результати й допоміжні об'єкти контролю – доходи та витрати, що формують кінцевий фінансовий результат, поділені на аналітичні об'єкти контролю для отримання суб'єктами управління найбільш точних результатів на кожному етапі діяльності підприємства.

2. Аргументовано, що для КП «Київпастрас» найбільш важливими в процесі прийняття ефективних управлінських рішень є результати оперативного внутрішнього контролю, що проводять у вигляді спостережень і перевірок планування показників діяльності підприємства, порядку виконання господарських операцій, формування доходів та витрат.

3. Для забезпечення ефективності взаємодії органів внутрішнього контролю на КП «Київпастрас» запропоновано перелік внутрішніх нормативних документів, що регламентують порядок проведення внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпастрас». Розроблено

«Положення про службу внутрішнього контролю», що визначає порядок її функціонування з огляду на особливості діяльності КП «Київпастрас», та «Інструкцію з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів ревізійною комісією», що містить методичку проведення наступного внутрішнього контролю фінансових результатів, типовий план і програму внутрішнього контролю фінансових результатів за стадіями (організація, здійснення й узагальнення результатів внутрішнього контролю).

4. З метою забезпечення здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпастрас» на високому рівні запропоновано пакет робочих документів такого контролю: Порівняльну відомість розрахунку фінансових результатів за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів; Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум податку на прибуток. Застосування запропонованих форм робочих документів дозволить виявити помилки в системі бухгалтерського обліку та вчасно їх попередити.

5. Запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально розробленому Описі виявленого порушення під час внутрішнього контролю фінансових результатів. Застосування такого документу на практиці дозволить не переобтяжувати висновок про результати внутрішнього контролю фінансових результатів громіздкою деталізацією, але дозволить в разі необхідності отримати всю необхідну інформацію в розрізі виявлених порушень.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено узагальнення теоретичних положень та здійснено вирішення завдання удосконалення обліку фінансових результатів в управлінні підприємством. Проведене дослідження послугувало підставою для формулювання висновків, що відображають досягнення визначеної мети та виконання поставлених завдань.

1. Узагальнення теоретичних і практичних підходів до розуміння основних понять у сфері фінансових результатів дало змогу обґрунтувати доцільність використання економічних категорій «фінансові результати», «прибуток», «збиток», «доходи», «витрати» і «затрати» як самостійних основних напрямів систематизації та класифікації в підсистемах фінансового й управлінського обліку, уточнити визначення та підходи до розширення наявних класифікацій ознаками, які характеризують порядок відображення показників у різних формах звітності, метод їх формування, значення для різних груп користувачів і результативність контролю.

2. За результатами дослідження нормативного забезпечення обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів з метою уточнення завдань системи обліку на підприємстві зроблено висновок, що нормативною основою для складання найважливішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) є НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а загальні вимоги до розкриття його статей наведено в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2017 року № 433.

Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку фінансових результатів представлена в Україні значною кількістю законів, постанов, положеннями

(стандартами) бухгалтерського обліку. Проте, існує ряд невідповідностей, що потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Зокрема, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонуємо наводити єдині підходи в П(С)БО та Податковому кодексі України, що розроблені на основі МСБО.

3. Оцінивши тенденції зміни в динаміці показників Балансу (Звіту про фінансовий стан) КП «Київпаstrанс» відмічається, що загальна величина капіталу у 2019 році становила 8647677 тис. грн, що на 2860509 тис. грн або на 49,4% більше, ніж на кінець 2017 року та на 147949 тис. грн або на 1,7 % менше показника 2018 року.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності КП «Київпаstrанс», отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації за 2019 рік становив 1940416 тис. грн, що більше показника 2017 року на 887780 тис. грн, або на 84,3% та більше, ніж у минулому році на 417556 тис. грн, або на 27,4%. Чистий збиток у 2019 році становив 83822 тис. грн, що на 239640 тис. грн, або на 46,2% більше показника прибутку 2017 року, та на 239640 тис. грн, або на 42,5% менше розміру збитку 2018 року. Як свідчить аналіз основних показників діяльності КП «Київпаstrанс» тільки у 2017 році мало прибутки, а на протязі 2018-2019 рр. підприємство мало збитки, що характеризує його діяльність негативно.

4. На основі опрацювання положень МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та П(С)БО 15 «Дохід» розроблено практичні підходи до застосування умов визнання доходу й визначення ступеня завершеності послуг з перевезення пасажирів за разовими та електронними квитками, абонементними квитками й у ході отримання субвенцій за перевезення пільгових категорій громадян на КП «Київпаstrанс». Обґрунтовано порядок визнання доходу на КП «Київпаstrанс» згідно з письмовим договором із виконавчим органом міської ради на регулярні перевезення пасажирів та усним договором із пасажиром на надання транспортних послуг за разовими, електронними, абонементними квитками.

5. Для підвищення аналітичності інформації про витрати, що визначають собівартість транспортних послуг, обґрунтованості прийняття управлінських рішень, поліпшення ефективності управління важливо доповнювати й деталізувати статті калькуляції витрат з перевезення пасажирів міським автомобільним та електричним транспортом. Для збільшення точності й аргументованого формування собівартості послуг з перевезення пасажирів запропоновано перелік і склад статей калькуляції основних та допоміжних витрат з перевезення пасажирів на КП «Київпаstrans». Запропоновано порядок розподілу загальновиробничих витрат, який базується на використанні показника кількості перевезених пасажирів.

Доведено необхідність використання аналітичних рахунків обліку доходів, витрат і собівартості за видами перевезень пасажирів та фінансових результатів за видами діяльності, що уможливить підвищення інформативності обліку доходів, витрат і фінансових результатів. У межах субрахунків розроблено та схематично подано аналітичні рахунки третього, четвертого, п'ятого рівнів, сформовано їх кореспонденцію за основними операціями, пов'язаними з доходами, витратами й фінансовими результатами КП «Київпаstrans».

Для вдосконалення документального забезпечення обліку доходів і витрат на КП «Київпаstrans» розроблено відомості аналітичного обліку: щоденну «Відомість обліку руху та залишків квитків у кондукторів (водіїв)», щомісячні «Відомість обліку доходу від перевезення пасажирів за разовими та абонементними квитками» та «Відомість аналітичного обліку витрат», використання яких сприятиме підвищенню аналітичності й оперативності облікової інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і достовірності формування фінансових результатів КП «Київпаstrans».

6. З огляду на пріоритети інформаційних потреб як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів, запропоновано напрями вдосконалення змісту фінансової звітності через деталізацію показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), використання яких оптимізує

систематизацію інформації за певними звітними періодами й формування даних про фінансові результати, що суттєвою мірою сприятиме задоволенню потреб внутрішніх користувачів, ухваленню ними аргументованих управлінських рішень.

7. З метою запровадження на КП «Київпаstrans» дієвої системи внутрішнього контролю розвинуто теоретичні й організаційні засади внутрішнього контролю фінансових результатів через формулювання мети та завдань його проведення залежно від періоду контролю, систематизацію об'єктів контролю на загальний і допоміжні, що сприятиме підвищенню інформативності й оперативності даних про формування доходів, витрат і фінансових результатів на кожному етапі провадження господарської діяльності КП «Київпаstrans» для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

8. Для забезпечення ефективності взаємодії органів внутрішнього контролю на КП «Київпаstrans» запропоновано перелік внутрішніх нормативних документів, що регламентують порядок проведення внутрішнього контролю фінансових результатів на КП «Київпаstrans». Розроблено «Положення про службу внутрішнього контролю», що визначає порядок її функціонування з огляду на особливості діяльності КП «Київпаstrans», та «Інструкцію з проведення внутрішнього контролю фінансових результатів ревізійною комісією», що містить методику проведення наступного внутрішнього контролю фінансових результатів, типовий план і програму внутрішнього контролю фінансових результатів за стадіями (організація, здійснення й узагальнення результатів внутрішнього контролю).

9. З метою забезпечення здійснення внутрішнього контролю фінансових результатів КП «Київпаstrans» на високому рівні запропоновано пакет робочих документів такого контролю: Порівняльну відомість розрахунку фінансових результатів за даними бухгалтерського обліку та розрахунками контролерів; Відомість контролю своєчасності перерахування підприємством належних до сплати сум податку на прибуток. Застосування запропонованих форм робочих

документів дозволить виявити помилки в системі бухгалтерського обліку та вчасно їх попередити. За результатами дослідження запропоновано всі виявлені порушення фіксувати у спеціально розробленому Описі виявленого порушення під час внутрішнього контролю фінансових результатів. Застосування такого документу на практиці дозволить не переобтяжувати висновок про результати внутрішнього контролю фінансових результатів громіздкою деталізацією, але дозволить в разі необхідності отримати всю необхідну інформацію в розрізі виявлених порушень.

Використання розроблених в процесі дослідження рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку та внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності буде сприяти оперативному реагуванню та знешкодженню негативних тенденцій у розвитку підприємства, забезпечувати високий рівень фінансової рівноваги підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ 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. Атамас П. Й. Управлінський облік: Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2014. 440 с.
4. Бардаш С. В. Щодо побудови базової класифікаційної моделі господарського контролю / С. Бардаш // Вісник КНЕУ. 2016. № 2. С. 66–71.
5. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія / К.В. Безверхий, Т.В. Бочуля. К.: Центр учбової літератури, 2014. 184 с.
6. Безверхий К. В., Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. / К. В. Безверхий, В. П. Пантелєв // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 1-2. С. 37-46.
7. Білик М. Д. Фінансовий аналіз: навчальний посібник / М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька. – К.: КНЕУ, 2013. 592 с.
8. Бутинець Т. А. Організаційні підходи до формування системи внутрішнього контролю. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні_науки. 2013. № 1. С. 12-17. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_1_4.
9. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2011. 772 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів; за ред. Ф.Ф. Бутинця. Вид. 6-те, перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2010. 756 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. 2-ге вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець / в 2-х частинах. Ч. I. Житомир: ПП «Рута», 2009. 512 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч.[для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинця. Житомир: ТОВ “Рута”, 2011. 528 с.
13. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло, И. Н. Томшинская. Ростов н/Д: Феникс, 2014. 281 с.
14. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. К.: КНЕУ, 2012. 370 с.
15. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / 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. К.: Центр учбової літератури, 2012. 500 с.
16. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. Житомир: ЖДТУ, 2012. 532 с.
17. Верига Ю.А., Карпенко Є.А., Соболев Г.О., Кулявець Н.О. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва: навч. посіб. К.: «ЦУЛ», 2014. – 272 с.
18. Верига Ю. А., Захарченко В. Ю., Карпенко Є. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – № 20. – С. 186–193..
19. Гавриленко О. Є. Особливості складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) для підприємств міського транспорту. Наукові пошуки: актуальні проблеми теорії та практики: зб. Наук. праць і матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 20 травня 2015 р. Кіровоград: Кіровоградський інститут ПрАТ «ВНЗ «МАУП», 2015. С. 83-86.
20. Гавриленко О. Є. Методи, способи та прийоми внутрішнього контролю

фінансових результатів на підприємствах міського транспорту. Економічний аналіз, облік та контроль в умовах інтеграційних процесів: теорія, організація та методика: зб. матеріалів Всеук. наук.-практ. конф., 28-29 жовтня 2016 р. Київ: ГО «Київський економічний науковий центр», 2016. С. 87-90.

21. Гавриленко О. Є. Основні проблеми діяльності підприємств міського транспорту та їх вплив на формування фінансових результатів. Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф., 19-20 вересня 2017 р. Кіровоград: Ексклюзив-Систем, 2017. С. 35-38.

22. Гессен Г. Об инвентаризации расчетных статей баланса / Г. Гессен // Вопросы инвентаризации в экономической литературе: Учебное пособие / упор.: Бондарь В.П., Петренко Н.И., Кузьмин Дм.Л. Житомир: ЖГТУ, 2009. С. 155-156.

23. 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.

24. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

25. Готра В.В., Ріпич В.В., Дячок А.В. Діагностика фінансового стану підприємства та шляхи його покращення. / В.В. Готра, В.В. Ріпич, А.В. Дячок // Економіка і суспільство. 2017. № 8. С. 219–223.

26. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2011. 245 с.

27. Діордіца С. Г. До питання про адекватність інформаційної моделі обліку витрат. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки. 2017. Вип. 17. С. 256-261.

28. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня. докт. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2007. 40 с.

29. Засадний Б. А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю діяльності підприємств в умовах застосування МСФЗ: монографія /

Б. А. Засадний. К. : Кондор, 2018. 304 с.

30. Звітність підприємств : навч. посіб. (для студ. вищ. навч. закл. за спец. «Облік оподаткування») / [В. П. Пантелеєв, О. А. Юрченко, Г. М. Курило, К. В. Безверхий; за заг. редакцією д. е. н., проф. В. П. Пантелеєва]. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. 432 с.

31. Звітність підприємства: підруч. / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко та ін. К.: Центр учбової літератури, 2015. 570 с.

32. Золотих І. Б. Історія економічних вчень: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2013. 186 с.

33. Ільєнко Н., Савкова С. Собівартість продукції та її формуванням. Справочник економіста. 2015. № 4. С. 5-10 с.

34. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

35. Карпенко С. А. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / С.А. Карпенко. Полтава: ПУЕТ, 2014. 359 с.

36. Карпова Н.В. Методические аспекты учета и внутреннего контроля финансовых результатов в организациях оптовой торговли / Н.В. Карпова. – Москва, 2017 URL: <http://www.dissercat.com/content/metodicheskie-aspekty-ucheta-i-vnutrennego-kontrolyafinansovykh-rezultatov-v-organizatsiyak>.

37. Кириленко В. В. Історія економічних вчень: навчальний посібник / В. В. Кириленко. Тернопіль : «Економічна думка», 2014. 233 с.

38. Ковальчук К. Ф. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навчальний посібник / К.Ф.Ковальчук. К.: Центр учбової літератури, 2014. 326 с.

39. Контроль і ревізія: підруч. для студентів спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І Петренко. Вид. 3-тє, допов. і перероб. Житомир: Рута, 2012. 541 с.

40. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 р. № 929_009.

URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

41. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. К.: КНЕУ, 2013. 334 с.

42. Лежненко Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. 24 с.

43. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. Вид. 3-тє. Київ: Центр учбової літератури, 2018. 608 с.

44. Леоненко П.М., Юхименко П.І. Історія економічних учень: Підручник. К.: Знання, 2014. 639 с.

45. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2012. 219 с.

46. Лісовицький В.М. Історія економічних вчень / В.М. Лісовицький. К.: Центр навчальної літератури, 2014. 220 с.

47. Максимова В. Ф. Контроль і ревізія: навч. посіб. Одеса: Одеський держ. економічний ун-т, 2013. 334 с.

48. Мельник В. М., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль: учеб. пособие. М.: ИД ФБК – Пресс, 2014. 520 с.

49. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік: Практикум: навчальний посібник. Вид. друге, доповнене і перероблене / Мельник Т. Г. К.: Кондор, 2017. 269 с.

50. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.13 р. № 433 р. / Україна. Міністерство фінансів України. URL:: <http://www.rada.gov.ua>.

51. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476 URL:: <http://www.rada.gov.ua>.

52. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 років, частина 1 / пер. з англ. мови. Міжнар. федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. Київ, 2018. 1142 с.

53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

54. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-15-dohid/>.

55. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2010. 224 с.

56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

57. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Кондор, 2014. 503 с.

58. 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.

59. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. Електронний Журнал «Ефективна економіка». 2018. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/index.php?op=1&z=6700>.

60. Олійничук О. І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2011. 20 с.

61. Осадча О. О. Прибуток суб'єктів господарської діяльності як об'єкт обліку. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2014. Вип. 11(2). С. 255-262.

62. Офіційний сайт КП «Київпастрас». URL: <https://kpt.kiev.ua/-information/passengers/tickets/>.

63. Павлюк В. В., Сердюк В. М., Акаєв Ш. М. Контроль і ревізія: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2016. 196 с.

64. Пантелєєв В. П., Корінько М. Д. Внутрішній аудит: навч. посіб. за ред.

О. Шевчука. Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України. К., 2016. 247 с.

65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

66. Пилипенко Л. М. Концептуально-методологічна спрямованість гармонізації систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Облік і фінанси. 2016. № 1. С.66-73.

67. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. N 2755-VI// URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

68. Позняковська Н. М. Фінансовий облік. Ч. 1. : навчальний посібник / Н. М. Позняковська, Ю. В. Довгалець – К.: Видавничий дім «Кондор», 2017. – 274 с.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

71. Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А., Кулик В.А. Карпенко Є.А. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. [для студ. Вищих навч. закл.]. Київ : ЦУЛ. 2019. 509 с.

72. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

73. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

74. Про міський електричний транспорт: Закон України від 29.06.2004 р. № 1914-IV (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-15>.

75. Про внесення змін до законодавчих актів України щодо впровадження автоматизованої системи обліку оплати проїзду в міському пасажирському транспорті: Закон України від 17.01.2017 р. № 1812-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1812-19>.

76. Про затвердження Інструкції про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів №1 (разові квитки), №2 (абонементні квитки), №3 (шляховий лист): наказ Державного Комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 11.05.1999 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0361-99>.

77. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01>.

78. Про затвердження Методики розрахунку тарифів на послуги пасажирського автомобільного транспорту: наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 17.11.2009 р. № 1175 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1146-09>.

79. Про затвердження методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433 (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.

80. Проскурін В. П. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2015. 372 с.

81. Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ,

2011. 257 с.

82. Прохар Н.В. Фінансовий облік: навчально-методичний посібник / Н.В. Прохар, Є.А. Карпенко. Полтава: ПУЕТ, 2015. 119 с.

83. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: навч. посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 407 с.

84. Стельмащук А. М. Смоленюк П. С. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 528 с.

85. Тарасевича В. М. Історія економічних вчень : підручник / за ред. Тарасевича В. М., Петруні Ю. Є. – К. : «Центр учбової літератури», 2016. 352 с.

86. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. К.: Алерта, 2013. 982 с.

87. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: теорія, методика, організація / Н.В. Уткіна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Уткіна. – Київ. 2016 URL: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08unvrdrp.zip>.

88. Фінансовий облік: підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. К.: Лібра, 2015. 976 с.

89. Хом'як Р. Л., Лемішевський В. І. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб.; за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішевського. Вид. 5-те, допов. і перероб. Львів: Національний університет «Львівська політехніка». «Інтелект-Захід», 2016. 1088 с.

90. Шимановська-Діанич Л.М., Карпенко Є.А. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібною торгівлі. Полтава : ПУЕТ, 2012. 269 с.

91. 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.

92. Янковий О. Г., Кошельок Г. В. Фактори формування прибутку підприємства. Вісник соціально-економічних досліджень. 2018. Вип. 3(43). С. 298-305.

93. Янчева Л. М., Чернікова І. Б., Кузнецова С. О. Обліково – інформаційна система управління прибутком торговельних підприємств: монографія. Харків, 2012. 219 с.

94. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1995. «Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS № 55» (SAS 78). URL: <http://www.aicpa.org> .

95. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on annual financial statements consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European the European Parliament and the Council. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>

96. Ievdokimov V.V., Legenchuk S.F. Multivariate accounting in international financial reporting standards. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. № 1 (36). С. 25-35.

97. Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and related Technology, (ISACA). URL: <http://www.isaca.org> .

98. Financial Accounting Standards Board. Elements of Financial Statements. SFAC 6.FASB. \$78. 1985.

99. Kovalev A, Degtiareva O. Formation of system frameworks of energy controlling. Технологічний аудит та резерви виробництва. 2018. Т. 1. № 4(39). С. 40-43.

Студентка _____ Манченко О.М.

«20» листопада 2020 року