

**ЗАТВЕРДЖЕНО**

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

Форма № П-4.04

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

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

**Допускається до захисту**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ доц. В.А. Кулик  
«\_\_\_» листопада 2019 р.

**ДИПЛОМНА РОБОТА**

***на тему: «Облік і аудит фінансових результатів підприємства за  
національними та міжнародними стандартами»***

(за матеріалами ПАТ ``Концерн Хлібпром``, м. Львів)

***зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»***

***за освітньою програмою «Облік і аудит»***

***ступеня «магістр»***

**Виконавець роботи**

**Єлістратова Анна Дмитрівна**

\_\_\_\_\_ 26.11.2019 р.

**Науковий керівник**

**к.е.н., доц. Ночовна Юлія Олександрівна**

\_\_\_\_\_ 26.11. 2019 р.

**Полтава – 2019**

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	3
<b>Розділ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту фінансових результатів підприємства</b> .....	7
1.1. Поняття фінансових результатів підприємства, нормативно-правове забезпечення їх обліку і аудиту .....	7
1.2. Значення і завдання обліку і аудиту фінансових результатів підприємства .....	17
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту на ПАТ ``Концерн Хлібпром`` .....	21
Висновки за розділом 1 .....	27
<b>Розділ 2. Облік фінансових результатів підприємства за національними та міжнародними стандартами</b> .....	30
2.1. Організація і методика обліку фінансових результатів за національними стандартами .....	30
2.2. Облік фінансових результатів за міжнародними стандартами .....	42
2.3. Порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами .....	49
Висновки за розділом 2 .....	60
<b>Розділ 3. Аудит фінансових результатів підприємства за міжнародними стандартами</b> .....	62
3.1. Нормативно-інформаційне забезпечення, джерела, прийоми і методи аудиту фінансових результатів підприємства .....	62
3.2. Організація та методика аудиту фінансових результатів підприємства..	69
3.3. Узагальнення результатів аудиту фінансових результатів підприємства	78
Висновки за розділом 3 .....	83
<b>Висновки</b> .....	85
<b>Список використаних інформаційних джерел</b> .....	90
<b>Додатки</b> .....	99

## ВСТУП

Прибуток виступає однією із основних категорій розвиненого товарного виробництва. Він є головним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної бази, забезпечення всіх форм інвестування і важливим узагальнюючим показником ефективності функціонування кожного підприємства. Оскільки в ньому акумулюються резерви виробництва й реалізації продукції, її якості та асортименту, ефективності використання ресурсів, то діяльність будь-якого підприємства спрямована на забезпечення зростання прибутку або його стабілізацію на певному рівні.

На формування прибутку впливає не тільки належність підприємства до певної сфери економічної діяльності та ефективність його господарювання, а й нормативно закріплений порядок визначення й відображення в бухгалтерському обліку однойменного об'єкта, що є визначальним на конкретному інформаційному рівні системи управління підприємством.

Похідний характер прибутку потребує дослідження первісних показників визначення фінансових результатів діяльності, а саме доходів і витрат. Отже, оцінка дієвості формування прибутку та достовірності його значення можлива за умов застосування ефективних прийомів обліку та аудиту доходів, витрат і фінансових результатів.

Вагомий науковий внесок у дослідження проблем організації та методики обліку доходів, витрат і фінансових результатів зробили такі вітчизняні вчені: П.П. Борщевський, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, М.Г. Чумаченко. Дослідження організації та методики аудиту фінансових результатів знайшли відображення у наукових працях М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Г.М.

Давидова, Л.П. Кулаковської, О.А. Петрик, І.І. Пилипенка, В.С. Рудницького, В.Я. Савченка.

Проте, вивчення теоретичних та науково-методичних праць, а також чинної облікової практики підприємства свідчить про наявність проблем щодо формування, обліку та аудиту фінансових результатів, які потребують подальшого дослідження й обґрунтування шляхів їх удосконалення. Зокрема, нагальним є опрацювання теоретичних підходів до концепції визначення фінансових результатів та структури їх формування з урахуванням особливостей різних галузей; потребує поглиблення організація аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також організаційні положення управлінського обліку; необхідно конкретизувати мету, завдання і об'єкти аудиту фінансових результатів; потребує уточнення методика аудиту доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства; не повною мірою визначено структуру аудиторських документів для оформлення результатів аудиту фінансових результатів.

Метою дипломної роботи є дослідження чинної практики обліку і аудиту фінансових результатів підприємства, визначення шляхів їх удосконалення; розробка пропозицій і рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності управління підприємством.

Головними завданнями дипломної роботи є:

- розкрити сутність фінансових результатів підприємства, дослідити порядок нормативно-правового забезпечення, значення та завдань їх обліку і аудиту;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність і постановку обліку і аудиту на ПАТ «Концерн Хлібпром»;
- розкрити порядок організації та методика синтетичного та аналітичного обліку фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами;
- дослідити порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними і міжнародними стандартами;

- вивчити порядок нормативно-інформаційного забезпечення, джерела, прийоми і методи аудиту фінансових результатів;
- дослідити порядок організації та методичку аудиту фінансових результатів, узагальнення його результатів;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аудиту фінансових результатів підприємства за національними та міжнародними стандартами.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методичні засади обліку і аудиту фінансових результатів підприємства за національними та міжнародними стандартами.

Суб'єктом дослідження обрано ПАТ «Концерн Хлібпром», яке здійснює свою діяльність у сфері виробництва хліба та хлібобулочних виробів, використовуючи при цьому технологію шокової заморозки.

При виконанні дипломної роботи були використані наступні методи: методи аналізу та синтезу - для деталізації об'єкта дослідження; метод порівняння - при дослідженні загальнотеоретичних засад обліку і аудиту фінансових результатів; методи індукції та дедукції - для уточнення понять "прибуток", "збиток", як форм сутності фінансового результату, а також доходів і витрат, як системоутворюючих чинників його формування; методи економічного та фінансового аналізу - в процесі формування комплексу заходів щодо вдосконалення обліку і аудиту для ефективного управління фінансовими результатами підприємств; метод групування і порівняння - для узагальнення основних показників діяльності обраного для дослідження підприємства.

Джерелами інформації для дослідження стали дані бухгалтерського обліку та форми річної фінансової звітності ПАТ «Концерн Хлібпром» за останні 3 роки; чинне законодавство України, НП(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, інші нормативні

акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України тощо.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій з удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів на досліджуваному підприємстві.

Система бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємства в сучасних умовах не може повноцінно існувати без належної нормативно-правової бази, а сутність фінансових результатів неможливо адекватно оцінити та дослідити без аналізу відповідного нормативно-правового забезпечення. Тож автором було досліджено це питання, зміст дослідження представлено в науковій статті [24].

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### **1.1. Поняття фінансових результатів підприємства, нормативно-правове забезпечення їх обліку і аудиту**

Головною метою створення та подальшої діяльності будь-якого підприємства, не залежно від виду його діяльності чи форми власності є отримання позитивного фінансового результату. Фінансовий результат - це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. Він є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та надає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності.

В економічній літературі немає єдиного підходу до визначення фінансового результату діяльності підприємства. У зв'язку з цим вивчення сутності фінансового результату є предметом дослідження багатьох авторів.

Так, О. В. Петраковською доведено, що фінансові результати — це прибуток чи збиток, що утворюється як різниця між доходами і витратами, і призводить до збільшення чи зменшення капіталу в результаті фінансово-господарської діяльності.

С. О. Кучеркова стверджує, що фінансовий результат — це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком, відображається у фінансовій звітності (форма 2 „Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)“) і визначається послідовно розрахунковим способом з урахуванням усіх видів доходів і витрат, отриманих у процесі здійснення господарських операцій.

Думка О. І. Мазіної з цього приводу наступна, автор вважає, що як облікова категорія фінансовий результат є наслідком порівняння доходів, отриманих від господарської діяльності та витрат, понесених для отримання цих доходів за визначений період.

Отже, як економічна категорія фінансові результати визначаються, як різниця між сукупними доходами та сукупними витратами підприємства. Перевищення сукупних доходів над сукупними витратами стає можливим завдяки створенню додаткової вартості. Додана вартість виступає у вигляді збільшення вартості товару відносно витрат на його виробництво, як прирощування всього авансованого капіталу. Закон доданої вартості діє на всіх стадіях виробничого процесу.

Доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [68] фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат.

Відповідно до вищезазначеного принципу, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Тобто, якщо доходи підприємства перевищують витрати, що були

здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), у разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збиток).

У вітчизняній обліковій практиці алгоритм визначення фінансових результатів підприємства передбачено НП(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності“ [52].

З прийняттям даного документу підприємства визначають прибуток-збиток на різних стадіях його формування. Виділяють валовий прибуток, операційний прибуток, прибуток до оподаткування, чистий прибуток.

Сутність поняття прибутку відповідно до нового стандарту розкривається в окремих статтях форми №2 „Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)“:

- валовий прибуток – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

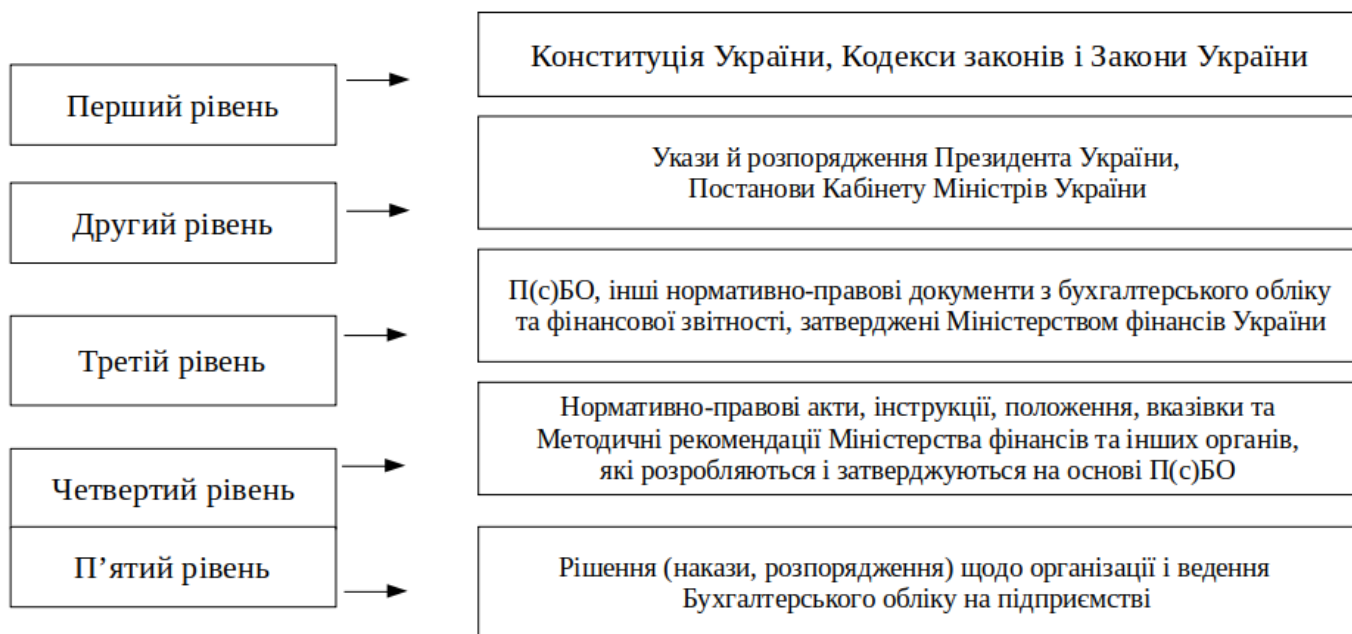
- прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

- прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

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

Порядок формування чистого прибутку (збитку) підприємства схематично зображено на рис. 1.1.





**Рис. 1.2. Рівні нормативного регулювання обліку і аудиту фінансових результатів в Україні**

Регулювання обліку і аудиту фінансових результатів в Україні здійснюється наступним чином:

- Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні“ [67] визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні;

- Податковий кодекс України [61] передбачає, що податок на прибуток підприємств - це прямий податок, сплачуваний підприємствами з прибутку, одержаного від реалізації продукції (робіт, послуг), основних фондів, нематеріальних активів, цінних паперів, валютних цінностей, інших видів фінансових ресурсів та матеріальних цінностей, а також із прибутку від орендних операцій, роялті та від позареалізаційних операцій;

- НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52] визначає основні засади відображення та узагальнення фінансових результатів у

фінансовій звітності. Норми цього НП(С)БО застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із чинним законодавством;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 „Дохід” [62], що визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Він використовується для визначення змісту доходу та відображення його в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 „Витрати” [63], що визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і розкриття у фінансовій звітності. Використовується для визначення витрат та їх відображення в бухгалтерському обліку;

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування [29] визначають основні методологічні рішення з ведення обліку, забезпечення однаковості відображення відповідних операцій і процесів, нагромадження облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності про фінансові результати;

- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [42], в яких розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;

- Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [43], які допомагають підприємству створити та/або актуалізувати розпорядчий документ про облікову політику. В такому розпорядчому документі наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та

щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами.

Таким чином, нормативно-правове регулювання обліку і аудиту фінансових результатів охоплює ряд нормативно-правових актів, які мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях: законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий. Законодавчий рівень – Закони і підзаконні акти, що регламентують економічні, правові і організаційні основи обліку фінансових результатів. До нормативного рівня необхідно віднести національні П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування. Документи методичного рівня розробляються міністерствами і відомствами у межах їх компетенції, відповідно до галузевих особливостей і носять рекомендаційний характер. Організаційно-розпорядчий рівень – це документи, які затверджуються керівником підприємства, розробляються його економічними службами.

Характеристика основних інформаційних джерел нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту фінансових результатів підприємства наведена в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Характеристика нормативно-правового забезпечення  
обліку і аудиту фінансових результатів**

Назва нормативного акту	Дата, номер та назва органу, який затвердив документ	Коротка характеристика
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Наказ Міністерства фінансів України № 336/22868 від 07. 02. 2013 р.	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.
П(С)БО 15 «Дохід»	Наказ Міністерства фінансів України № 860/4153 від 29. 11. 1999 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
П(С)БО 16 «Витрати»	Наказ Міністерства фінансів України № 27/4248 від 31. 12. 1999 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності.
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	Наказ Міністерства фінансів України № 47/5238 від 28. 12. 2000 р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

Продовж. табл. 1.1

Назва нормативного акту	Дата, номер та назва органу, який затвердив документ	Коротка характеристика
Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку	Наказ Міністерства фінансів України № 356 від 29. 12. 2000 р.	Спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.
МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів»	Рішення Аудиторської палати України №260/6 від 01.11.2012 р.	Мета аудиторської перевірки, загальні принципи аудиту, обсяг аудиторської перевірки, обґрунтована впевненість, відповідальність за фінансові звіти.
МСА 240 «Відповідальність аудитора зі розгляд шахрайства та помило під час аудиторської перевірки фінансових звітів»	Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1358/20096 від 28.11.2011 р.	Шахрайство та помилки, їх характеристики, відповідальність найвищого управлінського і персоналу, відповідальність аудитора.
МСА 300 «Планування»	Рішення Аудиторської палати України № 229/6 від 31.03.2011 р.	Загальний план аудиторської перевірки, програма аудиторської перевірки, зміни в загальному плані та програмі аудиторської перевірки
МСА 310 «Знання бізнесу»	Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 1358/20096 від 28.11.2011 р.	Одержання знань, застосування знань.

Продовж. табл. 1.1

Назва нормативного акту	Дата, номер та назва органу, який затвердив документ	Коротка характеристика
МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»	Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку №1358/20096 від 28.11.2011 р.	Основні елементи аудиторського висновку, аудиторський висновок, модифіковані висновки, обставини, які можуть призвести до висловлення іншої думки, ніж безумовно-позитивна, дата набрання чинності.
Господарський кодекс України	Закон України, № 436-IV від 16.01. 2003 р.	Господарський кодекс України встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності.
Податковий кодекс України	Закон України, № 2755-VI від 02.12. 2010 р.	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення законодавства.
Методичні рекомендації щодо складання фінансової звітності	Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р.	Розглядають питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал.
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України № 892/4185 від 21.12.1999 р.	Визначає основні методологічні рішення з ведення обліку, забезпечення однаковості відображення відповідних операцій і процесів, нагромадження облікової інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності та проведення економічного аналізу.

Продовж. табл. 1.1

Назва нормативного акту	Дата, номер та назва органу, який затвердив документ	Коротка характеристика
Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Міністерства фінансів України № 893/4186 від 21.12.1999 р.	Встановлює призначення і порядок ведення бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб.

В результаті аналізу нормативно-правової бази було виявлено значну кількість джерел, що свідчить про важливість якісного нормативно-правового регулювання обліку і аудиту фінансових результатів.

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

Обліком фінансових результатів та їх розподілом і списанням завершується бухгалтерський облік господарських процесів підприємства. Прибуток є головним фінансовим показником господарської діяльності

підприємства, його ефективності, прибутковості й платоспроможності. Обсяг та структуру прибутку, його формування та використання можна визначити завдяки методам бухгалтерського обліку:

- документування — для відображення інформації про операції, пов'язані з формуванням фінансових результатів в бухгалтерських документах;

- оцінки — для достовірного відображення фактичних витрат, понесених на створення чи придбання об'єктів обліку, які пов'язані з формуванням фінансового результату підприємства;

- калькулювання — для обчислення собівартості виробництва одиниці продукції або виконаних робіт, наданих послуг;

- звітність — для отримання узагальненої інформації про структуру доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

Дані методи взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле — метод бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємства.

Метою обліку фінансових результатів є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Користувачів інформації про фінансові результати діяльності підприємства умовно розділяють на дві групи — внутрішні та зовнішні. До внутрішніх відносяться — власники бізнесу, управлінський персонал, менеджери та працівники підприємства; до зовнішніх — ділові партнери, інвестори, банки, покупці та постачальники, органи державного регулювання та контролю, податкові та статистичні органи, аудиторські контори.

Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягають у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибутку чи збитку; формуванні даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційному забезпеченні порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за

сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Аудит фінансових результатів — це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарську діяльність підприємства з метою формування висновків про його фінансові результати. Це один із найбільш складніших та відповідальних видів аудиторських перевірок. Саме від повноти аудиторської перевірки, об'єктивності висновку залежать правильність і повнота не менш важливого напрямку аудиторської діяльності — визначення подальшої фінансової стратегії суб'єкта господарської діяльності. Сьогодні інформація про фінансові результати будь-якого підприємства цікавить багатьох користувачів: акціонерів, власників, інвесторів, постачальників, покупців, державні контролюючі органи, суди, банки, співробітників фірм, адміністрацію тощо.

При здійсненні аудиторської перевірки фінансових результатів необхідно виходити насамперед з того, що діяльність будь-якого об'єкта підприємництва включає дві взаємозалежні сторони – господарську і фінансову. Перша визначає залучені до виробничої діяльності виробничі активи (основний капітал), друга – вибір та величину використаних фінансових пасивів (ресурсів). Від їхньої збалансованої взаємодії в господарському процесі і залежить фінансовий результат. При цьому слід враховувати, що визначення й органічне з'єднання капіталу і ресурсів – процес динамічний. У зв'язку з цим зростання, наприклад, активу завжди необхідно переконатися у збільшенні відповідного пасиву або зменшенні іншого активу.

Основною метою аудиту фінансових результатів є збір, обробка та перевірка достовірності облікової інформації щодо визначення фінансових результатів діяльності, а також підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат усіх факторів, які визначаються під час аудиторської перевірки.

Основними завданнями аудиту фінансових результатів є:

- встановлення відповідності визначення фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці;
- встановлення повноти відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності;
- встановлення дотримання підприємством межі звітного періоду;
- перевірка правильності використання рахунків 7, 8 та 9 класів Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- перевірка правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, розподілу та використання прибутку;
- перевірка правильності розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету;
- перевірка правильності ведення аналітичного обліку доходів від реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей;
- дослідження відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку фінансових результатів;
- дослідження достовірності визначення фінансових результатів;
- дослідження причин відхилень фактично отриманого прибутку від планового;
- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів;
- контроль за правильністю визнання та оцінки доходів звітного періоду;
- контроль за правильністю визнання витрат та включення їх до собівартості продукції;
- контроль за правильністю визначення, розподілу та використання чистого прибутку.

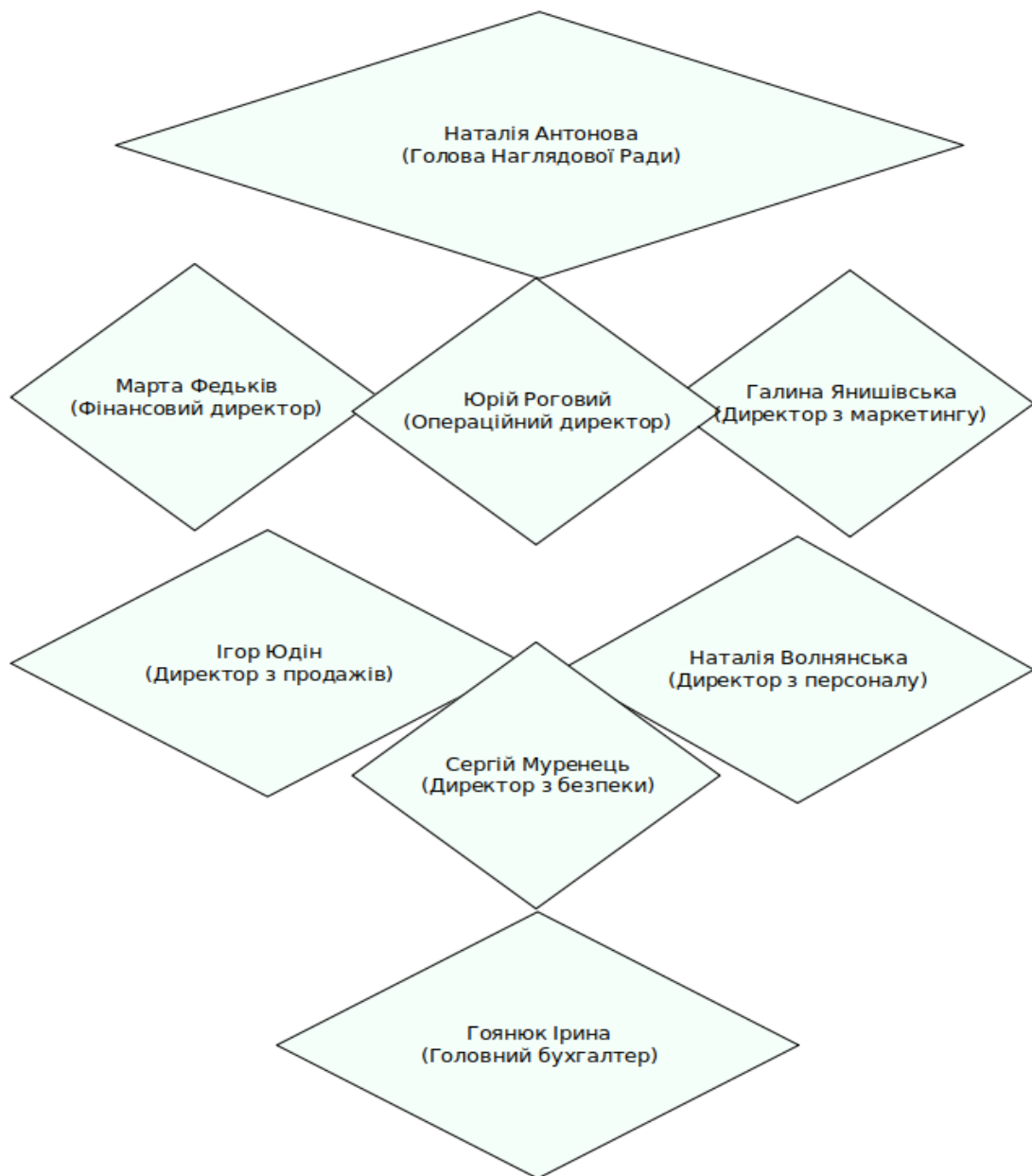
У цьому контексті облік і аудит фінансових результатів відіграють важливу роль у формуванні якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень та формування стратегії подальшого розвитку бізнесу.

### **1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку і аудиту на ПАТ «Концерн Хлібпром»**

Приватне акціонерне товариство «Концерн Хлібпром» включає 7 переробних підприємств: «Львівський хлібзавод №5», «Львівський хлібзавод №1», «Цех кондитерських виробів», «Самбірський хлібокомбінат», «Вінницяхліб», «Гайсинхліб», «Гайсинський КХП», «Ярошенський КХП», «Жовківський КХП», «Явірмлин».

Підприємство спеціалізується на виготовленні хліба та хлібобулочних виробів; сухарів, печива, пирогів і тістечок тривалого зберігання; продуктів борошномельно-круп'яної промисловості; заморожених напівфабрикатів. Розроблений асортимент підприємства налічує 42 найменування продукції, яка реалізується у роздрібній мережі під торговими марками «Наминайко» та Panerini. Послуги, які надає підприємство зазначені у Статуті підприємства, який наведено в додатку А.

Організаційна структура управління підприємством наведена на рис. 1.3.



**Рис. 1.3. Організаційна структура управління ПАТ "Концерн Хлібпром"**

Посаду Головного бухгалтера на підприємстві обіймає Гоянюк Ірина Богданівна: освіта вища економічна; стаж роботи 8 років. Повноваження та обов'язки головного бухгалтера визначені посадовою інструкцією, розмір виплаченої посадовій особі винагороди - згідно посадового окладу. Посадову особу обрано на посаду наказом генерального директора.

Товариство при веденні бухгалтерського обліку дотримується обраної облікової політики, визначеної наказом «Про облікову політику на підприємстві». Принципи облікової політики, визначеної вищевказаним наказом, залишаються незмінними протягом звітного періоду.

Для узагальнення інформації на ПАТ «Концерн Хлібпром» про витрати у синтетичному обліку використовуються рахунки Класу 9 «Витрати діяльності». Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції. Для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається загальна сума загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. ПАТ «Концерн Хлібпром» має витрати на збут, які пов'язані з реалізацією продукції і відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут». На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». На рахунку 95 «Фінансові витрати» відображаються витрати на відсотки за одержаними кредитами, фінансовою орендою та інші витрати підприємства. На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» обліковують втрати від зменшення вартості інвестицій, облікованих за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства. На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають під час звичайної діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції. На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік нарахованої за даними обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності.

На ПАТ «Концерн Хлібпром» на рахунках Класу 7 "Доходи і результати

діяльності" відображаються доходи. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства, фінансові результати. Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, наданих послуг та виконаних робіт, а також про суму знижок, наданих покупцям та замовникам, та інші вирахування з доходу ПАТ «Концерн Хлібпром» ведеться на рахунку 70 «Доходи від реалізації». На рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається дохід від реалізації інших оборотних активів, іноземної валюти, дохід від операційної оренди активів, одержані штрафи, пені, неустойки та інші доходи. Для узагальнення інформації про доходи від інвестицій призначено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». Доходи, що виникають у процесі фінансової діяльності (відсотки одержані, інші доходи, крім доходів, що обліковуються методом участі у капіталі), відображаються на рахунку 73 «Інші фінансові доходи». Для узагальнення інформації про доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, призначений рахунок 74 «Інші доходи».

Фінансові результати підприємство обліковує на рахунку 79 «Фінансові результати», на якому визначається чистий прибуток (збиток) від діяльності підприємства.

Для відображення інформації про нерозподілений прибуток або непокритий збиток, а також прибуток, використаний у звітному періоді, на ПАТ «Концерн Хлібпром» використовується окремий синтетичний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На цьому рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

З метою забезпечення впевненості акціонерів, потенційних інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених осіб у надійному функціонуванні системи обліку і внутрішнього контролю Товариство проводить щорічну аудиторську перевірку публічної фінансової звітності, обліку та іншої інформації стосовно

фінансово-господарської діяльності. Перевірка проводиться згідно з Міжнародними стандартами аудиту та з врахуванням вимог Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Проаналізуємо ефективність діяльності підприємства за останні три роки. Основні показники доходів, витрат і фінансових результатів діяльності ПАТ "Концерн Хлібпром" за 2016-2018 рр узагальнені в табл. 1.2. Дані взяті з фінансової звітності підприємства, яка наведена в додатку Б.

Таблиця 1.2

**Показники діяльності ПАТ «Концерн Хлібпром»  
за 2016-2018рр, тис. грн.**

Показник	2016 р	2017 р	2018 р	Відхилення (+/-)		Темп зміни, %	
				2018 від 2016	2018 від 2017	2018 до 2016	2018 до 2017
Дохід від реалізації продукції	965463	1102073	1267439	+301976	+165366	131,3	115,0
Інші операційні доходи	32466	20767	12550	-19916	-8217	38,7	60,4
Інші фінансові доходи	5093	2608	5738	+645	+3130	112,7	220,0
Інші доходи	4894	-	5592	+3828	+5592	114,3	-
Собівартість реалізованої продукції	613353	714547	801424	+191899	+86877	130,7	112,2
Адміністративні витрати	112326	144529	170552	+58226	+26023	151,8	118,0
Витрати на збут	175065	214081	256477	+81412	+42396	146,5	119,8
Інші операційні витрати	9546	1728	7983	-1563	+6201	83,6	у 4,5р.
Фінансові витрати	66114	45823	55321	-4592	+4906	83,4	120,7
Інші витрати	32987	10834	-	-32987	-10834	-	-
Витрати (дохід) з податку на прибуток	676	(228)	(1533)	-2209	-1305	226,8	у 6,7 р.
Чистий прибуток (збиток)	(799)	(6322)	2784	+3583	+9106	у 3,5р.	У 4,4 р.

Проаналізувавши дані, наведені в таблиці 1.1., можемо зробити такі висновки. У 2018 році порівняно з минулим роком дохід від реалізації продукції

зріс на 165366 тис. грн. і становить 1267439 тис. грн, це на 15% більше ніж у 2017 році. Це є позитивним результатом для підприємства і означає, що в звітному році підприємство збільшило обсяги реалізації своєї продукції.

Собівартість від реалізації продукції теж зросла в порівнянні з минулими роками і становить 801424 тис. грн., що на 12, 2% більше ніж у 2017 році. Збільшення цього показника є негативним для підприємства, тому необхідно здійснювати контроль за витратами на виробництво та сприяти їх максимальному скороченню, проте без погіршення якості продукції підприємства;

Фінансовий результат підприємства в 2016, 2017 роках був негативним. У 2018 році підприємство отримало прибуток, який склав 2784 тис. грн., що у 4,4 рази більше ніж у 2017 році. Підприємству необхідно сприяти зростанню даного показника в майбутньому, тож необхідно дослідити можливі способи збільшення доходів та скорочення витрат і запровадити їх на підприємстві.

Для оцінки динаміки рентабельності підприємства скористаємося діаграмою (рис. 1.4.).



**Рис. 1.4. Динаміка рентабельності ПАТ «Концерн Хлібпром за 2016-2018 рр**

Дослідивши дану діаграму, бачимо, що в 2016 та 2017 роках спостерігалася тенденція до зростання збитковості підприємства. Проте у 2018

році підприємство стало прибутковим. Для збереження даного результату необхідно сприяти подальшому скороченню витрат підприємства та знаходити нові шляхи для підвищення доходів, наприклад, збільшення обсягів виробництва та реалізації, пошук нових покупців, розширення товарного асортименту або концентрація на найбільш прибуткових товарних одиницях.

### **Висновки за розділом 1**

Узагальнюючи понятійно-категорійні підходи вчених-економістів до трактування змісту поняття „фінансові результати“, робимо висновок, що фінансовий результат — це кінцевий результат діяльності підприємства за звітний період, який виражається прибутком або збитком. Прибуток — це позитивний фінансовий результат, який визначається за звітний період та характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними на їх досягнення витратами, а збиток — негативний фінансовий результат, який характеризується зменшенням власного капіталу за рахунок перевищення витрат над доходами.

Основним фінансовим результатом діяльності підприємства є його прибуток або збиток. Крім цих абсолютних показників для оцінки фінансових результатів застосовують ряд відносних показників і коефіцієнтів. Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства, науково-технічного удосконалення його матеріальної бази і продукції, всіх форм інвестування. Він служить основним джерелом розвитку бізнесу.

Фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією, що виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація

про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства, що є головним джерелом інформації для потенційних партнерів. Вони допомагають оцінити фінансовий стан підприємства, його сильні та слабкі сторони, недоліки, знайти шляхи підвищення продуктивності та зниження витрат.

Метою обліку фінансових результатів є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансові результати діяльності підприємства. Завдання бухгалтерського обліку фінансових результатів полягають у визначенні кількісних і якісних параметрів фінансового результату: прибутку чи збитку; формуванні даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності й податкових декларацій; інформаційному забезпеченні порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків за сумами належних до бюджету податків та обов'язкових платежів, з акціонерами та засновниками за нарахованими їм дивідендами, формування резервів власного капіталу тощо.

Метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників фінансової звітності, оцінка вірогідності даних первинних документів щодо визнання доходів, витрат та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів, витрат і фінансових результатів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності чинним нормативним документам.

Основною метою аудиту фінансових результатів є збір, обробка та перевірка достовірності облікової інформації щодо визначення фінансових результатів діяльності, а також підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат усіх факторів, які визначаються під час аудиторської перевірки.

З метою підвищення ефективності обліку і аудиту фінансових результатів доцільним є: по-перше, закріплення на законодавчому рівні сутності такого поняття, як «фінансові результати», уточнення переліку показників, які характеризують фінансові результати підприємства. По-друге, розширення переліку класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі. По-третє, розробка спеціальних реєстрів, аналітичних відомостей про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

Дослідивши показники фінансової звітності ПАТ "Концерн Хлібпром" бачимо, що у 2018 році порівняно з 2017 роком дохід від реалізації продукції зріс на 15%, собівартість від реалізації продукції зросла в порівнянні з 2017 роком на 12,2%. Стосовно фінансового результату діяльності, то у 2016 та 2017 роках спостерігалася тенденція до зростання збитковості підприємства, проте у 2018 році підприємство стало прибутковим. Для того щоб втримати цей результат необхідно скоротити витрати підприємства та підвищити доходи. Це можна зробити за рахунок збільшення обсягів виробництва та реалізації, пошуку нових покупців, розширення товарного асортименту або сконцентрувавшись на найбільш прибуткових товарних одиницях.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

#### **2.1. Організація і методика обліку фінансових результатів за національними стандартами**

Характерною особливістю сучасного розвитку економіки України є глобальні економічні перетворення у сфері виробництва на основі ринкових відносин та інтеграції у світову спільноту. Це вимагає перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із центральних складових якої є облік доходів, витрат і фінансових результатів. Адже основною метою підприємництва в умовах ринку стає одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів. Важливим є той факт, що позитивний фінансовий результат діяльності — прибуток стає основою фінансово-економічного розвитку та стабільності підприємства за наявності конкуренції, збереження фінансової незалежності, нарощування власного капіталу та підвищення ділової активності.

Тому для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про фінансові результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури. Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів.

У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності фінансових результатів звітного періоду з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання доходів та витрат. Облік доходів

підприємства в Україні здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід» [62], а формування витрат - відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [63].

Одним з основних принципів ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, суть якого полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (стаття 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [67], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52]).

Склад доходів та порядок їх визнання визначаються П(С)БО 15 „Доходи“ (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

#### Склад доходів підприємства

Група	Вид доходу	Склад групи доходів
I група	дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	- загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок; - повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо).
II група	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	- дохід отриманий шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Група	Вид доходу	Склад групи доходів
III група	інші операційні доходи	<ul style="list-style-type: none"> <li>- суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:</li> <li>- дохід від операційної оренди активів;</li> <li>- дохід від операційних курсових різниць;</li> <li>- відшкодування раніше списаних активів;</li> <li>- дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.</li> </ul>
IV група	фінансові доходи	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).</li> </ul>
V група	інші доходи	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дохід від реалізації фінансових інвестицій;</li> <li>- дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.</li> </ul>

Порядок визнання доходів схематично зображено на рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Порядок визнання доходів підприємства**

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 „Доходи і результати діяльності“:

1. Рахунок 70 „Доходи від реалізації“ призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об’єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також

про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу. За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших, передбачених законодавством) та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

2. Рахунок 71 „Інший операційний дохід“ призначений для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти, доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів; суми одержаних безоплатнооборотних активів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності. За кредитом рахунку відображається збільшення доходу, за дебетом — суми непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати“.

3. Рахунок 72 „Дохід від участі в капіталі“ призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За кредитом рахунку відображається збільшення доходу, за дебетом — списання в порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати“.

4. Рахунок 73 „Інші фінансові доходи“ призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 „Дохід від участі в капіталі“. За кредитом рахунку відображається

визнана сума доходу, за дебетом — списання кредитового обороту на рахунок 79 „Фінансові результати“.

5. Рахунок 74 „Інші доходи“ призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. За кредитом рахунку відображається збільшення доходу, за дебетом — належна сума непрямих податків та списання в порядку закриття на рахунок 79 „Фінансові результати“.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду призначені рахунки 8 і 9 класів.

На рахунках 8 класу, крім рахунку 85 "Інші затрати", ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності.

Підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 „Виробництво“ і рахунками класу 9 „Витрати діяльності“:

1. Рахунок 80 „Матеріальні витрати“ призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період. За дебетом рахунку 80 "Матеріальні витрати" відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

2. Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період. За дебетом рахунку 81 "Витрати на оплату праці" відображається сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

3. Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи. За дебетом рахунку 82 "Відрахування на соціальні заходи" відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

4. Рахунок 83 "Амортизація" призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. За дебетом рахунку 83 "Амортизація" відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9).

5. Рахунок 84 "Інші операційні витрати" призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо. Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 "Витрати за елементами", на цьому рахунку також відображають собівартість реалізованих оборотних активів (окрім готової продукції і фінансових інвестицій). За дебетом рахунку 84 "Інші операційні витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

6. Рахунок 85 "Інші затрати" призначено для обліку витрат від інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток. Такі витрати періоду та не можуть збільшувати вартість активів підприємства. За дебетом рахунку 85 "Інші затрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Для узагальнення інформації про витрати від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати в межах їх функціонального призначення застосовуються рахунки 9 класу „Витрати діяльності“:

1. Рахунок 90 "Собівартість реалізації" призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунку 90 "Собівартість реалізації"

відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

2. На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. За дебетом рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

3. На рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). За дебетом рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

4. На рахунку 93 "Витрати на збут" ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам

відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

5. На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" ведеться облік витрат від іншої операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

6. На рахунку 95 "Фінансові витрати" ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати", а також на рахунки обліку витрат з придбання, будівництва, створення, виготовлення, виробництва, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу, відповідно до П(С)БО 31 "Фінансові витрати" [64].

7. На рахунку 96 "Втрати від участі в капіталі" ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 "Інвестиції" [64].

8. На рахунку 97 "Інші витрати" ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

9. На рахунку 98 "Податок на прибуток" ведеться облік витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 „Податок на прибуток“ [64]. За дебетом рахунку відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [29] для відображення в бухгалтерському обліку прибутку підприємства застосовують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який має такі субрахунки: – 441 «Прибуток нерозподілений»; – 442 «Непокриті збитки»; – 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом — збитки та використання прибутку.

Слід зазначити, що рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» не призначений для відображення порядку формування прибутку до оподаткування. Внаслідок цього в План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій внесений рахунок 79 «Фінансові результати», який призначений для співставлення доходів і витрат підприємства звітного періоду для подальшого нарахування податку на прибуток підприємства чи автоматичного списання збитку підприємства звітного періоду до рахунку 442 «Непокриті збитки».

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства призначено рахунок 79 „Фінансові результати“. За кредитом відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 „Нерозподілені прибутки“ (непокриті збитки)“.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності підприємства (наприклад, операційна, фінансова) із періодичністю, установленною в обліковій політиці (місяць, квартал, рік).

Таким чином, в кінці звітної періоду після сформованих оборотів за сторонами рахунку 79 «Фінансові результати» проводиться заповнення Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за формою № 2 НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52]. В кінці звітної періоду рахунок 79 «Фінансові результати» закривається (обнуляється) таким чином.

1. Під час отримання прибутку: – Дт 98 Кт 641 – нараховано податок на прибуток; – Дт 79 Кт 98 – списано витрати з податку на прибуток; – Дт 79 Кт 441 – списано чистий фінансовий результат підприємства (нерозподілений прибуток).

2. Під час отримання збитку: – Дт 442 Кт 79 – списано чистий фінансовий результат підприємства (нерозподілений прибуток).

Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів, розподілу чистого прибутку та покриття чистого збитку наведена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Типова кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів,  
розподілу чистого прибутку та покриття чистого збитку**

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено суму чистого прибутку звітної періоду	79	441
2.	Відображено суму чистого збитку звітної періоду	442	79
3.	Спрямовано суму нерозподіленого прибутку звітної року на покриття збитку минулих років (або спрямовано суму нерозподіленого прибутку минулих років на покриття збитку звітної року)	443	442
3.	Спрямовано частину зареєстрованого (пайового) капіталу на покриття збитків звітної періоду	401	442
4.	Спрямовано на покриття збитків звітної періоду частину додаткового капіталу	422	442
5.	Спрямовано на покриття збитків звітної періоду частину резервного капіталу	43	442
6.	Відображено частину прибутку, спрямованого на збільшення розміру зареєстрованого (пайового) капіталу	443	40
7.	Поповнено резервний капітал за рахунок прибутку звітної періоду	443	43
8.	Нараховано дивіденди за рахунок прибутку звітної періоду	443	671
9.	Списано частину прибутку, використано в звітному періоді	441	443

## 2.2. Облік фінансових результатів за міжнародними стандартами

Інтеграційні процеси в Європі та інших частинах світу призводять до поступової уніфікації документообігу в цих країнах, у тому числі фінансового. Якість бухгалтерського обліку і стан професійності аудиту може впливати на економічне процвітання підприємства.

Нині завдяки спільним зусиллям розвинутих країн поступово створюється уніфікована система бухгалтерського обліку. Саме МСФЗ на сьогодні є найперспективнішою системою обліку в напрямку масового застосування, введення та використання підприємствами різних країн світу.

Існують вагомі причини, що поступово штовхають країни до переходу на єдині стандарти обліку. По-перше, для уникнення облікового хаосу, коли одне підприємство формує звітність за деякими національними та міжнародними вимогами, що в свою чергу може збити з пантелику інвесторів, кредиторів та інших користувачів інформації. По-друге, одразу виникають переваги для ринків капіталу, що надасть можливість швидше реагувати на коливання чи зміни в інформації. І, по-третє, це допомога бухгалтерам у формуванні оперативної, правдивої, достовірної інформації, в тому числі і про фінансові результати.

Так, МСБО 18 «Дохід» [48] – основне джерело інформації щодо обліку доходів підприємства. Він стосується доходів, що виникли в результаті: продажу товарів, надання послуг, використання активів підприємства іншими сторонами.

МСБО 18 «Дохід» не поширюється на дохід, що виник від:

- 1) угод про оренду (МСБО 17 «Оренда»);
- 2) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі (МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані і спільні підприємства»);
- 3) страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти»;
- 4) змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх вибуття (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- 5) змін вартості інших поточних активів; первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (МСБО 41 «Сільське господарство»);

б) первісного визнання сільськогосподарської продукції (МСБО 41); видобування корисних копалин.

За МСБО 18, дохід – це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

Дохід визнається, коли є можливі майбутні економічні вигоди, дохід може бути визнаний достовірно, існують певні витрати, пов'язані з цим доходом, і вони можуть бути визнані достовірно.

П(С)БО 15 „Дохід“ ґрунтується на МСБО 18 „Дохід“, тож порівняємо їх. Проведемо порівняльний аналіз визначення доходів, для цього скористаємось табл. 2.3.

*Таблиця 2.3*

**Порівняння умов визнання доходів  
за П(С)БО 15 „Дохід“ та МСБО 18 „Дохід“**

<b>Операція</b>	<b>П(С)БО 15</b>	<b>МСБО 18</b>
Визнання	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	Дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу

## Продовж. табл. 2.3

Операція	П(С)БО 15	МСБО 18
<p>Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх наведених умов</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);</li> <li>- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);</li> <li>- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;</li> <li>- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;</li> <li>- за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;</li> <li>- суму доходу можна достовірно оцінити;</li> <li>- ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;</li> <li>- витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити</li> </ul>
<p>Надання послуг</p>	<p>Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- можливості достовірної оцінки доходу;</li> <li>- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;</li> <li>- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання</li> </ul>	<p>Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення всіх наведених далі умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- можна достовірно оцінити суму доходу;</li> <li>- є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;</li> <li>- можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на кінець</li> </ul>

Отже, проаналізувавши відповідні стандарти можна стверджувати, що хоча П(С)БО і ґрунтується на М(С)БО, та між ними є розбіжності. В МСБО 18

деякі терміни сформульовані більш точно: не «дата балансу», а «кінець звітнього періоду», не «визнання витрат», а «оцінка витрат».

За умов загострення економічної кризи облік витрат набуває стратегічного значення для підприємства. Оскільки на кожному підприємстві, результати його діяльності ставляться на перше місце. Достовірно оцінити результати діяльності можливо лише за даними бухгалтерського обліку. Так, в обліку фінансових результатів існує багато спірних питань. Це стосується насамперед, витрат, які формують фінансовий результат діяльності підприємства.

Відповідно до Закону України „Про публічні акціонерні товариства, банки та інші підприємства“, визначені відповідним переліком Кабінету Міністрів України зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Такий перехід спричиняє необхідність в дослідження відмінностей в умовах визнання, оцінки та класифікації витрат на підприємствах відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В міжнародній практиці витратам не присвячено окремого МСБО. Певні основи даного поняття розкриті у МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [45], МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід» [47], МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін.

Однак, відповідно до п. 4.25 Концептуальної основи складання і подання фінансових звітів [36] (яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку), витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам. Це означає, що національний та міжнародний підходи до оцінки та визнання витрат ідентичні.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [45] рекомендує здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або

за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність). Це відповідає класифікації витрат за економічними елементами та статтями калькуляції у вітчизняній практиці, що передбачено П(С)БО 16 «Витрати» [63].

У визначенні постійних і змінних загальновиробничих витрат, формуванні їх баз розподілу в П(С)БО 16 «Витрати» та в МСБО 2 «Запаси» немає жодних відмінностей. Лише в П(С)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік складу загальновиробничих витрат, що значно полегшує працю бухгалтера зі складання їх класифікації на підприємстві. Водночас різниця полягає в тому, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 «Запаси» – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку.

Узагальнюючи викладений вище матеріал, порівняємо умови визнання витрат, наведених у П(С)БО 16 «Витрати» та Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів [36], в табл. 2.4.

*Таблиця 2.4*

#### **Порівняльна характеристика витрат згідно з МСБО та П(С)БО**

<b>Ознака порівняння</b>	<b>МСБО</b>	<b>П(С)БО</b>
Стандарт який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Визначення терміну	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілу між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу

Продовж. табл. 2.4

Ознака порівняння	МСБО	П(С)БО
Визнання витрат	По МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандарти, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визначаються і звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат

За результатами аналізу методологічних аспектів обліку витрат згідно з національними та міжнародними стандартами не виявлено суттєвих відмінностей у підходах до їх оцінки та обліку.

МСБО 23 „Витрати на позики“ застосовується підприємствами в обліку витрат на позики.

Основний принцип цього стандарту: витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати.

Витрати на позики можуть включати:

1) витрати на сплату відсотків, обчислені за допомогою методу ефективного відсотка, як описано в МСБО 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка“;

- 2) фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою і визнані згідно МСБО 17 „Оренда“;
- 3) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на пслату відсотків.

### **2.3. Порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними і міжнародними стандартами**

Згідно з МСФЗ 1 [45] фінансова звітність підприємства включає:

1. Баланс (звіт про фінансовий стан) на кінець періоду;
2. Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід за період;
3. Звіт про зміни у власному капіталі за період;
4. Звіт про рух грошових коштів за період;
5. Примітки, що містять виклад суттєвих елементів облікової політики та пояснення.

Компоненти фінансової звітності взаємопов'язані, оскільки відображають відповідні аспекти господарської діяльності підприємства. Жоден звіт не може надати всю потрібну користувачам інформацію, а тому кожен компонент фінансової звітності слід розглядати та інтерпретувати у комплексі. Сукупність однорідної інформації, що відображається у фінансовій звітності, називають її елементами.

Основними елементами фінансової звітності є такі: активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, прибутки і збитки. Ці елементи своєю чергою поділяються на окремі статті, які можуть об'єднуватися в однорідні групи виходячи з певної класифікації.

Елементи, що складають баланс(звіт про фінансовий стан) і відображають ступінь фінансового стану підприємства, включають активи, зобов'язання і власний капітал.

Елементи звіту про прибутки і збитки, що пов'язані з виміром результатів діяльності підприємства, включають доходи і витрати та фінансові результати. Кожний елемент може складатись з кількох одиниць інформації, що потребує структуризації елементів звітності, виділення субелементів – класифікації показників у підкласи, підгрупи з метою представлення більш деталізованої і правдивої інформації, що задовольняє потреби різних користувачів.

Витрати виникають в процесі звичайної господарської діяльності, наприклад, при виробництві товарів, виконанні робіт, наданні послуг. Такі витрати складають собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг і співвідносяться у звітності з доходами, що отримані від реалізації (продажу).

Крім витрат, що виникають у ході звичайної діяльності, МСФЗ визначають в якості витрат збитки, що складаються з витрат, які не створюють будь-яких економічних вигод у майбутньому. До них відносяться витрати, що не породжують певних доходів у майбутньому, або витрати, які не можуть бути визнані в якості активів або прирощення майна в балансі підприємства.

Оскільки збитки є зменшенням економічних вигод, МСФЗ виходять з того, що це також витрати, і не розглядають збитки як самостійний елемент звітності. Витрати за звичайними операціям відображаються (визнаються) у звітності про прибутки та збитки у тому звітному періоді, коли вони виникли у вигляді зменшення активів та збільшення зобов'язань, у прямому зв'язку з доходами, що надійшли за даними операціями.

Відповідність доходів і витрат має дотримуватись обов'язково. Коли понесені витрати обумовлюють надходження доходів протягом двох або кількох звітних періодів або коли зв'язок між ними визначається нечітко, витрати включаються у звітність про прибутку та збитки на підставі обґрунтованих розрахунків їх розподілу між звітними періодами. Ще не розподілені і не

включені у звітність витрати відображаються в балансі як такі, що відносяться до майбутніх звітних періодів.

Доходи пов'язані зі збільшенням активів або зменшенням зобов'язань або й тим та іншим. Вони призводять до збільшення капіталу підприємства незалежно від внесків власників. До доходів відносяться регулярні доходи від основної діяльності: від продажу товарів, робіт і послуг; відсотки і винагороди, дивіденди; роялті і орендна плата, а також доходи від реалізації основних засобів і неліквідів: валютні курсові різниці, штрафи і неустойки, неочікувані надходження від безнадійних боржників тощо.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [45] встановлює, що, заявляючи про відповідність своєї фінансової звітності МСФЗ, підприємства зобов'язані забезпечити відповідність даної звітності кожному стандарту, що застосовується в ній, включаючи всі вимоги щодо розкриття звітної інформації.

Відхилення від вимог МСФЗ допускаються тільки як виключення і мають обов'язково містити чіткі пояснення тих вагомих причин, за якими підприємство не змогло застосувати окремі положення МСФЗ. І тільки у тих рідких випадках, коли керівництво підприємства приходить до висновку, що відповідність діючим міжнародним стандартам буде вводити в оману користувачів фінансової звітності. В інших випадках порядок обліку, що не відповідає МСФЗ, не може бути виправданий і виправлений ані розкриттям облікової політики, ані поясненнями і примітками, включаючи посилання на відмінності у національних стандартах обліку і звітності.

Стандарт надає всі необхідні керівництва дані по структурі фінансової звітності, включаючи вимоги до змісту звітних форм, розкриття облікової політики, приміток і додатків, а також по обов'язковим вимогам до суттєвості інформації, поданню порівняльної інформації та іншим актуальним питанням фінансової звітності. Він має застосовуватись при представленні всіх форм фінансової звітності загального призначення, маючи на увазі задоволення

інформаційних потреб тих користувачів, які не мають можливості вимагати звітність відповідно до своїх конкретних запитів.

В стандарті підкреслюється, що він не застосовується до проміжної звітності, що складається протягом звітного року. Стандарт визначає порядок складання фінансової звітності окремого підприємства (компанії) та зведеної фінансової звітності групи підприємств. Стандарт визначає склад фінансової звітності та покладає відповідальність за її складання та подання на раду директорів та (або) інший керівний орган акціонерного товариства або іншої організаційної форми підприємства. Він застосовується до всіх типів підприємств та компаній (включаючи банки, страхові компанії).

Фінансова звітність, складена згідно з МСФЗ, задовольняє інформаційні потреби, що є загальними для всіх користувачів. Такі фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною їм для прийняття рішень. Через це окремі групи користувачів можуть встановлювати інші або додаткові вимоги до інформації. Наприклад, уряд країни може встановити додаткові звіти для визначення і контролю податків. Своєю чергою керівництво підприємства визначає склад і зміст внутрішньої звітності, необхідної для планування, контролю і прийняття рішень. Водночас Рада з МСФЗ наголошує, що будь-які додаткові вимоги не повинні впливати на фінансові звіти, що складаються для інших користувачів.

Звіт про прибутки і збитки призначений для надання інформації для оцінки можливих змін в економічних ресурсах, прогнозування здатності генерувати дохід за рахунок наявної ресурсної бази (інвестиційної цінності), формування суджень про ефективність використання ресурсів.

Саме звіт про прибутки і збитки є основою оцінки прибутковості підприємства, оскільки результат діяльності є найважливішим стимулом роботи будь-якого підприємства.

При складанні звіту про прибутки і збитки застосовуються основні принципи відображення доходів і витрат: принцип визнання доходів у момент їх

виникнення (нарахування); принцип співвідношення доходів і витрат – протягом періоду повинні бути визнані витрати, понесені при одержанні визнаних за період доходів.

Структуру звіту про прибутки і збитки складають два основних елементи і дві похідних. Основні елементи відносяться до операційної діяльності і є статтями доходів і витрат, що характеризують результативність основної операційної діяльності підприємства.

Дохід – приріст активів протягом періоду, що є результатом виробництва/постачання продукції, надання послуг або іншої діяльності, що відноситься до основної діяльності підприємства.

Витрати – вибуття або інше використання активів чи визнання зобов'язань протягом періоду, що є результатом виробництва/ постачання продукції, надання послуг або іншої діяльності, що відноситься до основної діяльності підприємства.

Похідні елементи звіту стосуються неосновних видів діяльності, а саме інвестиційної і фінансовий. Оскільки дані види діяльності найчастіше не представляються в розгорнутому виді, звіт містить безпосередньо їх фінансовий результат. Прибуток (збитки) від неосновної діяльності – збільшення (зменшення) капіталу/чистих активів у результаті другорядних (побічних) операцій підприємства протягом періоду за винятком тих, що виникають через інвестиції власників.

Як мінімум, звіт про прибутки і збитки повинен включати статті, які представляють наступні суми за період: а) виручка; б) витрати з фінансування; в) частка підприємства в прибутку чи збитках асоційованих компаній і спільних підприємствах відповідно до методу обліку за участю в капіталі; г) витрати з податку на прибуток; г) загальна сума, що складається з прибутку (збитку) після оподаткування від діяльності, що припиняється та прибутку (збитку) після оподаткування, від оцінки за справедливою вартістю за винятком витрат на продаж чи вибуття активів або групи (груп) вибуття, що утворюють припинену

діяльність; д) прибуток чи збиток; е) кожен компонент іншого сукупного доходу; ж) частка в іншому сукупному доході асоційованих компаній і спільних підприємств, врахована відповідно до методу обліку за участю в капіталі; з) сумарний сукупний дохід.

Підприємство повинне в обов'язковому порядку розкривати наступні статті в Звіті про прибутки та збитки як розподіл прибутку чи збитку за період. Прибуток або збиток за період, що відносяться до неконтрольованої частки участі, власників материнської компанії. Сумарний сукупний дохід за період, що відноситься до неконтрольованої частки участі, власників материнської компанії.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [45] виділяють: загальний сукупний прибуток і інший сукупний прибуток.

Загальний сукупний прибуток – це зміна у власному капіталі протягом періоду в результаті операцій, відмінних від операцій із власниками підприємства.

Інший сукупний прибуток містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

До складу іншого сукупного доходу входять:

- 1) зміни у надлишку переоцінки згідно з МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;
- 2) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- 3) прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці згідно з МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- 4) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

5) ефективна частка прибутків ізбитків за інструментами хеджування для обмеження ризиків потоків грошових коштів за МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку. Підприємство зобов'язано представляти всі статті доходів і витрат, що визнані в періоді:

1. у єдиному звіті про прибутки і збитки дохід;
2. у двох звітах: 1) звіті, що містить компоненти прибутку чи збитку (окремому звіті про прибутки та збитки) і 2) звіті, що починається з прибутку та збитку і містить компоненти іншого сукупного доходу (окремому звіті про сукупний дохід).

Підприємство повинне представляти інформацію про витрати у звіті про прибутки і збитки, застосовуючи класифікацію за характером витрат або за їх функцією в діяльності підприємства. Статті про витрати наводяться у дужках.

Підприємство не представляє статті надзвичайних доходів і витрат ні в звіті про сукупний дохід, ні в окремому звіті про прибутки і збитки, ні в примітках.

Підприємство повинне в обов'язковому порядку визнавати всі статті доходів і витрат у прибутку або збитку. Якщо статті доходів і витрат є суттєвими, підприємство повинне розкривати їх вид і суму окремо.

При наступних обставинах підприємство повинне окремо розкривати статті доходів і витрат: а) списання вартості запасів до величини можливої чистої вартості реалізації; б) реструктуризація діяльності підприємства і сторнування оціночних зобов'язань за витратами на реструктуризацію; в) вибуття об'єктів основних засобів; г) вибуття інвестицій; г) припинена діяльність; д) врегулювання судових суперечок; е) інше.

Для звіту про прибутки та збитки існують обмеження: звіт не включає статей, що впливають на ріст і процвітання компанії. Наприклад, звіт не включає цінності, що придбані за період гарної репутації компанії, що дозволяє

розширити обсяги і географію продажів, тому що дана стаття не має ні фінансової оцінки, ні первинних документів; дані звіту про сукупний дохід багато в чому залежать від методів бухгалтерського обліку, що використовуються, і визначають “якість доходу” підприємства, що обумовлено стабільністю використовуваних методів, відповідністю суті господарських операцій.

Не менш важливою формою фінансової звітності, в якій відображається в тому числі і інформація про процеси, в яких фігурують фінансові результати є звіт про власний капітал. Цей звіт складають для надання користувачам фінансової звітності інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У ньому вказують джерела поповнення власного капіталу, а також операції, в результаті здійснення яких власний капітал був зменшений. Крім того, структура цього звіту дозволяє відстежити внутрішнє переміщення власного капіталу, наприклад його зміну, пов’язану з розподілом фінансового результату підприємства.

Основні відмінності між національними та міжнародними стандартами щодо розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності стосуються складу фінансової звітності, концептуальних положень та принципів фінансової звітності, понять суттєвості у фінансовій звітності, звітної дати та грошового вимірника, ступеня деталізації статей, відображення доходів і витрат (табл. 2.5).

*Таблиця 2.5*

**Порівняльна характеристика інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами**

<b>Критерії</b>	<b>Національні стандарти</b>	<b>Міжнародні стандарти</b>
Вимога суворого дотримання стандартів	П(С)БО – це затверджені Міністерством фінансів України нормативні документи, які є обов’язковими до виконання	МСФЗ носять рекомендаційний характер і дають можливість керівництву підприємства

		відступати від їх вимог, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоречним
Концептуальна основа	Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначені базові принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у складі: повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника	У Концептуальній основі МСФЗ наведено два основоположні припущення – безперервності та нарахування і відповідності доходів і витрат
Склад фінансової звітності	Застосовуються типові форми фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України	Форми фінансової звітності не регламентовані, розкрито лише мінімальний перелік статей, що підлягають розкриттю.

*Продовж. табл. 2.5*

<b>Критерії</b>	<b>Національні стандарти</b>	<b>Міжнародні стандарти</b>
Поняття сутєвості у фінансовій звітності	У П(С)БО поняття сутєвості не розкривається. Проте відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства для кожної із форм фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак сутєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема: для статей балансу – базою може бути обрана сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій сутєвості може бути визначений у діапазоні до 5 % бази, або	МСФЗ не поширюються на несуттєві статті

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
	<p>підсумок активів, власного капіталу, зобов'язань у діапазоні до 15 % обраної бази; для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 % бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 %; для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого руху грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 % такої бази; для статей звіту про власний капітал – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 %.</p> <p>Стаття, яка може бути визнана не суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності</p>	
Звітна дата	Є фіксованою	Не є фіксованою

*Продовж. табл. 2. 5*

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
Грошовий вимірник	У грошовій одиниці України	У будь-якій грошовій одиниці
Ступінь деталізації статей	Значна	Незначна
Розкриття	У Звіті про фінансові результати (Звіті про	МСФЗ дозволяють

Критерії	Національні стандарти	Міжнародні стандарти
інформації про витрати	сукупний дохід) інформація про витрати наводиться і за функціональним призначенням (I розділ) і за економічними елементами (III розділ)	розкриття інформації про витрати або за функціями або за елементами (на вибір)
Розкриття інформації про сукупний дохід	Розкриття інформації про сукупний дохід передбачається у II розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	Розкриття інформації про сукупний дохід передбачається в окремому звіті

Відображення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства – це складний процес, що потребує відповідних професійних знань, вмінь та навичок, розуміння вимог національних і міжнародних стандартів. Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації.

## **Висновки за розділом 2**

Відображення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства – це складний процес, що потребує відповідних професійних знань, вмінь та навичок, розуміння вимог національних і міжнародних стандартів. Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для

оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації. З огляду на це дослідження зазначених проблем повинні стати пріоритетним напрямом діяльності відповідних державних органів, професійних громадських організацій, наукової спільноти і практикуючих бухгалтерів.

В цілому облік доходів, витрат і фінансових результатів за національними П(С)БО та МСФЗ має багато схожого. Але існують також і певні відмінності, проте вони в більшості стосуються практичного застосування національних стандартів, які дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку. Тому деякі аспекти обліку доходів та витрат від реалізації продукції (робіт, послуг) за міжнародними стандартами не висвітлюються у П(С)БО.

Варто також зазначити, що МСФЗ, так само як і П(С)БО, не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, в тому числі і про фінансові результати.

Відображення у фінансовій звітності інформації про фінансові результати підприємства – це складний процес, що потребує відповідних професійних знань, вмінь та навичок, розуміння вимог національних і міжнародних стандартів. Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації.

### РОЗДІЛ 3

## АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

### 3.1. Нормативно-інформаційне забезпечення, джерела, прийоми і методи аудиту фінансових результатів підприємства

Організація ефективного аудиту потребує передовсім якісної інформаційної бази для його виконання щодо суб'єкта господарської діяльності. Інформаційна база містить інформацію, тобто відомості, отримані аудитором із різних джерел – як зовнішніх, так і внутрішніх, які корисні й потрібні для прийняття управлінських рішень і формування судження аудитора про об'єкт аудиту.

Нормативним забезпеченням аудиту фінансових результатів є:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV із змінами і доповненнями [67];

2) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52], П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 15 «Дохід» [62], П(С)БО 16 «Витрати» [63], із змінами і доповненнями, затвердженими відповідними наказами Міністерства фінансів України;

3) облікові реєстри (журнал-ордер №11 с.-г., реєстр документів з реалізації готової продукції 11.1 с.-г., реєстр документів з реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів 11.2 с.-г., реєстр документів з реалізації продукції, робіт та послуг за готівку 11.3 с.-г. та інші), довідки та розрахунки бухгалтерії, Журнал 6;

4) матеріали попередньої аудиторської перевірки.

Для забезпечення якості проведення аудиту фінансової звітності необхідна така інформація:

- баланс (звіт про фінансовий стан);
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);
- звіт про рух грошових коштів;
- звіт про власний капітал;
- примітки до річної фінансової звітності;
- розшифрування дебіторів і кредиторів;
- розрахунок нормативу власних обігових коштів;
- бізнес-план;
- статистична звітність;
- податкова звітність;
- реєстри бухгалтерського (фінансового) обліку;
- первинна документація.

Аудитор, використовуючи нормативні акти, перевіряє правильність ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів, оцінки статей фінансової звітності.

Усі статті фінансової звітності повинні бути підтверджені матеріалами інвентаризації, яка провадиться не раніше від жовтня місяця поточного року, тому аудитор перевіряє правильність їх оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Для обробки даної інформації аудитор використовує наступні методологічні прийоми:

1. Організаційні – вибір спеціалістів для виконання контрольних функцій, оформлення організаційно-розпорядчої документації (накази, розпорядження, графіки та ін.), встановлення об'єктів і вибір методики аудиту.

2. Моделюючі – побудова організаційних та інформаційних моделей об'єктів аудиту, які дають змогу оптимізувати проведення аудиту за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки. Модель

залежно від контролю групи економічно однорідних об'єктів конкретизують у частині диференціації об'єктів, джерел інформації і методичних прийомів проведення аудиту і узагальнення його результатів. Так, способом моделювання встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, яка стосується об'єкта аудиту; створюють інформаційний образ.

3. Нормативно-правові – перевірки відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, передбаченим нормативно-правовими актами, наприклад, дотримання трудового законодавства у трудових відносинах на підприємствах, проведення інвентаризації цінностей і дотримання Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і документів.

4. Аналітичні – розчленування об'єкта аудиту на складові та їх дослідження із застосуванням спеціальних методик. Так аналізують виконання державного замовлення з випуску найважливіших видів продукції в асортименті, проводять технологічний і хіміко-лабораторний контроль якості виробів тощо.

5. Розрахункові – перевіряють достовірність кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розраховують узагальнюючі показники, які характеризують об'єкт аудиту, наприклад, розраховують показники продуктивності праці, виконання плану реалізації продукції тощо.

6. Лічильно-обчислювальні застосовуються при перевірці кількісної характеристики об'єктів аудиту. До них відносять – встановлення вартості товарів відповідно до ринкових цін, перевірку правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових відносин тощо. Крім того, їх використовують при інвентаризації, дослідженні документів, економічному аналізі, статистичних розрахунках, економіко-математичних методах, інших методичних прийомах контролю.

7. Логічні – ґрунтуються на застосуванні прийомів логіки у процесі перевірки. Використовують їх у поєднанні з іншими контрольно-ревізійними

процедурами (наприклад, при перевірці документів, економіко-математичних розрахунках, економічному аналізі).

8. Порівняльно-зіставлювальні – передбачають порівняння і зіставлення об’єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами для виявлення відхилень від них. Слід зазначити, що відхилення досліджують за допомогою інших контрольно-ревізійних процедур. Порівняльно-зіставлювальні процедури широко використовують разом з іншими методичними прийомами контролю, але особливо важливу роль вони відіграють при дослідженні документів.

Перевірка фінансових результатів та визначення реального фінансового стану підприємства є одним із найскладніших та найбільш відповідальним видом аудиторської перевірки, який має найвищий ступінь аудиторського ризику. При цьому, даний вид перевірки є найпоширенішим, бо зацікавленість в об’єктивності обліку і звітності виникає як у підприємства, в особі власника, так і в держави, в особі контролюючих органів.

Так чи інакше, саме показник фінансового результату є найбільш суперечливим та вразливим до перекручувань підприємствами та вчинення шахрайських дій. У той же час, вчасно розпізнати перекручення та фальсифікації досить складно, оскільки такі дії ззовні виглядають як звичайні операції, здійснювані відповідно до встановлених правових та економічних норм і дуже важко піддаються розпізнаванню без спеціальної експертизи. У зв’язку з чим виникає потреба в незалежній експертизі фінансових результатів.

У МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» встановлено мету аудиту фінансових результатів, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити незалежну думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

У зв’язку із цим, кожний аудитор використовуватиме свою методику аудиту фінансових результатів діяльності, яка має бути розроблена для кожного

підприємства окремо з урахуванням особливостей ведення бізнесу, та яка надасть можливість отримати відповідні аудиторські докази, окреслити аудиторські процедури і сформулювати аудиторський висновок.

Дослідження показали, що існує різноманітність у підходах до аудиту фінансових результатів діяльності підприємства.

Так, Іванова Н.А. та Ролінський О.В. пропонують таку послідовність в організації аудиту фінансових результатів діяльності підприємства: організація підготовчої роботи аудитора (планування стратегії аудиту); оцінювання стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та системи контролю по об'єктах обліку; перевірка правильності оцінки доходів та витрат, їх відображення в обліку та фінансовій звітності; перевірка правильності визначення доходів, витрат та фінансових результатів; перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліків доходів та витрат показникам фінансової звітності; підготовка аудиторського висновку; ознайомлення керівництва клієнта з аудиторським висновком та передача документації, яка передбачена договором.

При цьому, аудит фінансових результатів слід проводити в такому порядку: аудит фінансових результатів від операційної діяльності; аудит фінансових результатів від фінансових та інвестиційних операцій; аудит правильності визначення податку на прибуток; аудит відповідності первинних облікових даних реєстрам обліку; аудит фінансової звітності.

Мултанівська Т.В. та Гончарук Я.А. у своїх працях багато уваги приділяють дослідженню алгоритму проведення аудиту фінансових результатів, де описують методи та прийоми, які слід використовувати аудитору на кожному етапі перевірки.

Гончарук Я.А. вважає, що аудит фінансових результатів, в першу чергу, ґрунтується на перевірці Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), і повинна охоплювати такі етапи аудиторської перевірки: перевірка правильності заповнення адресної частини; визначення виду діяльності

підприємства та правильності його зазначення у формі; перевірка наявності, повноти і правильності заповнення реквізитів і показників рядків і граф звітності; логічний аналіз показників звітності з метою визначення ділянок у звітності з найбільшим ризиком, тобто тих, де найдостовірніша можливість виявлення шахрайства або помилок в обліку та звітності (у залежності від цього визначають ті операції та активи, які повинні бути перевірені ретельніше, і ті, де можна покластися на інформацію клієнта); рахункова перевірка; перевірка показників форм фінансової звітності, встановлення суттєвості виявлених відхилень в показниках фінансової звітності; перевірка дотримання встановлених законодавством строків і термінів подання фінансової звітності.

На думку Мултановської Т.В., аудит фінансових результатів повинен проводитись у такій послідовності: перевірка закриття рахунків доходів та витрат; аудит визначення чистого фінансового результату; перевірка результату визначення відстрочених податкових активів та зобовязань; реформація балансу (звірка субрахунків 441, 442, 443); перевірка взаємозв'язку показників звітності по усіх формах; узагальнення інформації, виявлення помилок, аудиторський висновок.

При аудиті звіту про фінансових результатів (звіту про сукупний дохід) Алієва Л.М. рекомендує використовувати такі процедури: інспекція обсягів реалізації активів та визнання доходів і витрат звітного періоду; перевірка правильності класифікації та оцінки доходів, витрат і фінансових результатів в розрізі видів діяльності клієнта; перевірка правомірності відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку доходів та витрат; порядок їх відображення у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід); аналіз структури доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності клієнта; контроль за правильністю визначення та відображення у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) податку на прибуток.

Заслуговує на увагу методика аудиту фінансових результатів, що запропонована Виноградовою М. О. та Жидєєвою Л. І. [23], яка вирізняється

логічністю і послідовністю. Так, аудит фінансових результатів, на думку авторів, має проводитись за наступними етапами: попереднє вивчення звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) щодо правильності складання та наявності можливих відхилень з даними реєстрів обліку; перевірка витрат, перевірка доходів, перевірка фінансових результатів.

Дії аудитора при перевірці фінансових результатів, зазначені Бутинцем Ф.Ф., передбачають: перевірку наданого звіту на арифметичну точність; складання пробного звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) на підставі робочих документів по інших розділах аудиту; порівняння пробного звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) з наданим на перевірку та аналіз відхилень; перевірку розрахунку прибутковості акцій; перевірку відповідності даних звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) в частині даних за відповідний період минулого року; ретельну перевірку характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін у разі зміни показників внаслідок виправлення помилок минулих періодів; узгодження певних показників звіту з даними балансу (звіту про фінансовий стан) та іншими формами фінансової звітності.

Згідно з проведеним дослідженням економічної літератури і нормативних документів встановлено, що метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та їх використання, оцінка вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових реєстрах, відповідності методики обліку доходів від реалізації, інших операційних, фінансових та інвестиційних чинним нормативним документам.

### **3.2. Організація та методика аудиту фінансових результатів підприємства**

Загальна стратегія аудиту складається відповідно до вимог та норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Для того, щоб визначити загальну стратегію аудиту, необхідно:

– визначити характер завдання, яке встановить його об'єм (облікові стандарти та концептуальна основа складання фінансової звітності, що застосовуються підприємством, місця розташування підрозділів суб'єкта господарювання та інші специфічні вимоги);

– встановити найважливіші фактори, які визначають головні напрямки роботи аудиторської групи по виконанню завдання (визначити існуючі рівні суттєвості, попередньо визначити об'єкти обліку з високими ризиками суттєвих викривлень, ідентифікувати суттєві складові та залишки на рахунках обліку, прослідкувати останні події у суб'єкта господарювання та в галузі в цілому);

– уточнити цілі надання підсумкових документів і на основі цього визначити час виконання завдання з аудиту та характеристики необхідного інформування (кінцевий термін надання звіту аудитора, ключові дати інформування найвищого управлінського персоналу клієнта – замовника).

У МСА 4 «Планування», затвердженому Комітетом міжнародної аудиторської практики, концептуально розкрито зміст загального плану аудиту.

Основними вимогами до процесу планування є: набуття знань про облікову систему клієнта, політику і процедури внутрішнього контролю; визначення очікуваного рівня довіри до внутрішнього контролю суб'єкта перевірки; визначення і прогнозування змісту, часу проведення й обсягу аудиторських процедур; координація роботи молодших аудиторів, експертів.

Планування аудиту складається із ряду елементів, а саме, визначення терміну виконання аудиторських процедур та обговорення їх з керівництвом

підприємства, проведення інструктажу з особами, які будуть виконувати аудиторську перевірку, організації взаємозв'язків з підрозділами підприємства, обговорення стратегії та підготовки загального плану аудиту фінансових результатів.

Оскільки процес виконання завдання з аудиту фінансових результатів вимагає високоякісного управління, тому вважаємо, що одним з найбільш раціональних способів вирішенням даної проблем є використання ризик орієнтованого планування аудиту.

Застосування такого планування дозволяє ще на початковому етапі попередити і визначити будь-які можливі перешкоди для виконання програми аудиту фінансових результатів.

Це аудит, за якого проводиться вибіркова перевірка, в основному там, де ризик помилки або шахрайства максимальний. Здійснюючи таку перевірку, аудитор забезпечує більш ефективну, з точки зору витрат, послугу замовникові.

Якщо висновки аудитора ґрунтуються на доказах, одержаних шляхом вибірових досліджень, то він повинен усі зусилля спрямовувати на обґрунтування вибірки, щоб забезпечити можливість видачі правильного аудиторського висновку.

Обґрунтовуючи свою думку щодо достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності, аудитор розглядає лише ті помилки, які мають суттєво вплинути на рішення користувача.

Аудит даного етапу перевірки складається з:

- 1) планування аудиторської перевірки фінансових результатів;
- 2) отримання аудиторських доказів;
- 3) складання письмової інформації (звіту) керівнику підприємства.

Алгоритм аудиту фінансових результатів зображено схематично на рис.

3.1.

<i>Перевірка правильності оформлення первинних документів, їх достовірності та законності</i>
<i>Перевірка правильності визнання доходів і витрат за видами діяльності</i>
<i>Критична оцінка організації обліку фінансових результатів</i>
<i>Перевірка правильності обліку фінансових результатів від основної діяльності</i>
<i>Перевірка правильності обліку фінансових результатів від звичайної діяльності</i>
<i>Перевірка правильності обчислення чистого прибутку підприємства</i>
<i>Перевірка правильності розрахунку податку на прибуток підприємства</i>
<i>Перевірка правильності розподілу чистого прибутку і обчислення нерозподіленого прибутку</i>
<i>Аналіз показників фінансових результатів, що містяться у фінансовій звітності та реєстрах бухгалтерського обліку</i>

### **Рис. 3.1. Алгоритм аудиту фінансових результатів підприємства**

План аудиту – це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. План аудиту на основі даних досліджуваного підприємства наведено в додатку В.

На основі плану аудиту складається програма аудиту. Програма аудиту - це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта. Іншими словами, програма аудиту - це докладні інструкції, яких повинні дотримуватися працівники аудиторської фірми в процесі здійснення аудиту фінансової звітності чи виконанні інших завдань. Програма складається керівником аудиторської групи та включає в себе: мету аудиту, основні об'єкти аудиту,

характер та методи аудиту (вибірковий, суцільний, документальний, фактичний), виконавці аудиту, розподіл та закріплення обов'язків між ними, порядок і форма документування результатів аудиту. Як правило, план і програма подаються у вигляді таблиць. Програма аудиту на основі даних досліджуваного підприємства наведена в додатку Д.

Вважаємо, що при виконанні завдання із зовнішнього та внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності програма даного аудиту має слугувати інструментарієм, який дозволить більш раціонально використовувати час аудиторів та підвищити якість виконаної роботи кожного члена аудиторської групи. А тому в практиці аудиторської діяльності програма аудиту фінансових результатів повинна розглядатися як похідне завдання аудиторів. Недотримання ж програми аудиту потрібно визначати як порушення трудової дисципліни в процесі такого аудиту.

Серед запланованих видів робіт у плані аудиту доходів та фінансових результатів варто відзначити такі:

- перевірка правильності відображення доходу від реалізації продукції (робіт, послуг);
- перевірка формування витрат на виробництво реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат;
- перевірка правильності формування доходів та визначення фінансового результату від операційної діяльності;
- перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з утворенням доходів, витрат і фінансових результатів від інвестиційної та фінансової діяльності;
- перевірка податкових розрахунків щодо правильності розрахунку та сплати авансових внесків за податком на прибуток;
- перевірка правильності розподілу і використання прибутку;

- складання проміжного аудиторського висновку щодо фінансових результатів.

Під час перевірки фінансових результатів аудитор має керуватись П(С)БО 15 «Дохід» [62], де відображено порядок формування інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності та П(С)БО 16 «Витрати» [63], де викладено основні вимоги до визнання, складу і оцінки витрат, розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності.

Інформаційні потоки формування доходів є предметом уважного аудиторського дослідження.

Рахунки класу 7 (за винятком рахунка 79 «Фінансові результати») — це рахунки, на яких відображаються доходи від різних видів діяльності.

За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» в кореспонденції з дебетом рахунків 30 «Готівка», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та ін. перевіряють дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, готової продукції, тобто загальний дохід без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, ПДВ, акцизу й інших податків із продажу.

Відразу за дебетом рахунка 70 у кореспонденції з рахунком 64 Розрахунки за податками і платежами перевіряють нараховані з продажу суми ПДВ, акцизу тощо.

У кінці звітного періоду або в кінці року рахунок 70 закривається, і сальдо списується на фінансовий результат записом за дебетом рахунка 70 і кредитом рахунка 79. Аудитор перевіряє правильність визначення чистого доходу від реалізації та закриття рахунку 70. При перевірці слід пам'ятати, що, крім доходів від основної діяльності, підприємство може отримувати доходи від іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, для обліку яких використовуються рахунки 71, 72, 73, 74.

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» перевіряється інформація про суми іншого доходу, отриманого від операційної діяльності підприємства. Це, зокрема, дохід від реалізації іноземної валюти,

інших оборотних активів, дохід від операційної оренди активів, від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, відшкодування раніше списаних активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності, і т. п.

За кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» перевіряється інформація про суми доходу від інвестицій, які здійснені в асоційовані, спільні або дочірні підприємства й облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

За кредитом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» перевіряють суми доходів від фінансової діяльності підприємства: дивіденди, належні від інших підприємств; винагорода за здані у фінансову оренду основні засоби тощо.

За кредитом рахунка 74 «Інші доходи» перевіряють суми доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і які не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю: дохід від реалізації необоротних активів, дохід від неопераційних курсових різниць, дохід від безоплатно отриманих активів та ін.

Слід зазначити, що за дебетом рахунків з обліку доходів (71 і 74) відображаються суми непрямих податків (наприклад, ПДВ), а у відповідних рядках звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) зазначені суми доходів відображаються за вирахуванням цих податків.

У кінці звітної періоду зазначені рахунки також закриваються записами по дебету доходних рахунків 71-74 і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати».

За дебетом рахунку 79 «Фінансові результати» перевіряються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» — це рахунок обліку витрат, на якому збирається інформація про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

По дебету рахунка 90 перевіряється виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт і послуг; фактична собівартість реалізованих товарів, тобто без торгових націнок, а по кредиту — списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для узагальнення інформації про інші витрати діяльності при проведенні аудиту застосовуються наступні рахунки обліку витрат звітного періоду:

- рахунок 92 «Адміністративні витрати»;
- рахунок 93 «Витрати на збут»;
- рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Так, по дебету рахунка 92 перевіряються суми визнаних адміністративних витрат, по кредиту - списання цих витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 93 «Витрати на збут» призначений для ведення обліку витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. Аудитор перевіряє склад витрат на збут, до яких відносяться витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг і рекламу, витрати на оплату праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт і утримання основних фондів, інші матеріальні витрати необоротних активів, які використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

По дебету рахунка 94 „Інші витрати операційної діяльності“ перевіряються витрати від іншої операційної діяльності, списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік витрат від фінансової діяльності підприємства перевіряється на рахунку 95 «Фінансові витрати».

Рахунок 96 "Втрати від участі в капіталі" використовується для ведення обліку втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. За дебетом рахунку перевіряється сума визнаних втрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 97 "Інші витрати" використовується для обліку витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом рахунку перевіряється сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 98 "Податок на прибуток" призначений для обліку суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу. За дебетом рахунку перевіряються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 "Фінансові результати".

Сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 „Нерозподілені доходи (непокриті збитки)“. Таким чином, на рахунку 79 відбувається безпосереднє визначення фінансового результату. При цьому, аудитор повинний перевірити правильність розрахунку величини фінансового результату та визначити, чи дорівнюють один одному дебетовий та кредитовий оборот за рахунком 79 після його закриття.

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

Важливим етапом аудиту фінансових результатів є перевірка фінансової звітності підприємства. Викривлення у фінансовій звітності клієнта є практично завжди. У зв'язку із чим ця категорія досліджується в окремому МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту».

На основі комплексу аудиторських робіт і отриманої при цьому інформації підготовляють аудиторський висновок, у якому, по-перше, підтверджують (чи не підтверджують) правильність визначення фінансового результату, по-друге, формулюють мотивований висновок за результатами аудиторської перевірки і, по-третє, розробляються обґрунтовані пропозиції щодо поліпшення системи бухгалтерського обліку і контролю, підвищення результативності подальшої діяльності підприємства.

Аудиторський висновок формулюється з урахуванням оцінки можливості подальшого функціонування підприємства, оцінки умовних зобов'язань, проведення аналітичного огляду та оцінювання подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованість) або на подальше функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству). Висновок за результатами аудиторської перевірки передається замовникові, аудиторське дос'є здається до архіву аудиторської фірми.

Таким чином заключний етап аудиту присвячений узагальненню робочих документів аудитора, його звітам та їх опрацюванню, а також обґрунтуванню відповідного аудиторського висновку. Тому аудитор керується МСА 700–799 «Аудиторські висновки та звітність».

### 3.3. Узагальнення результатів аудиту фінансових результатів підприємства

Основним узагальнюючим документом, яким оформляються результати проведення аудиту, є аудиторський висновок. Статтею 7 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» дається визначення аудиторського висновку, що це – «офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.»; а статтею 7 Закону встановлено, що «Аудиторський висновок складається з дотриманням відповідних норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти і відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника».

Основою для складання аудиторського висновку є МСА 700–799 «Аудиторські висновки та звітність».

Метою МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» є визначення основних положень і надання рекомендацій щодо форми та змісту аудиторського висновку фінансової звітності суб'єкта господарювання, який складено незалежним аудитором. Згідно з міжнародними стандартами аудиту (наприклад, МСА 500–599 «Аудиторські докази»), Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитор повинен проаналізувати й оцінити отримані аудиторські докази для формування свого висновку про перевірену фінансову звітність.

Порядок формування аудиторських висновків, які надаються в результаті аудиторської перевірки звітів суб'єкта господарювання, передбачає такі складові (етапи):

- аудитор повинен зібрати (в асистентів та молодших аудиторів) робочі документи, що стосуються усіх об'єктів аудиту та проаналізувати їх;
- вибрати з цих документів докази для підтвердження (або не підтвердження) достовірності фінансових звітів у всіх суттєвих аспектах;
- надати головному аудитору зведений робочий документ – контрольний лист або огляд робочих документів;
- головний аудитор повинен визначити умови (обставини), рівень суттєвості та їх вплив на зміст аудиторського висновку.

МСА 700 підлягає обов'язковому застосуванню в разі аудиту фінансової звітності підприємств і комерційних банків, які зареєстровані та здійснюють свою діяльність незалежно від їх форми власності та організаційно-правової форми.

Складання аудиторського висновку є одним із найвідповідальніших моментів аудиту, оскільки аудитор узагальнює підсумок виконаних аудиторських процедур, проводить аналіз виявлених помилок, визначає їх сукупний вплив на показники фінансової звітності і головне, висловлює незалежну думку про достовірність фінансової звітності та її відповідність чинному законодавству. Аудиторський звіт і висновок - це результат праці аудитора.

Аудиторський висновок складається у такій послідовності:

1. Аудиторський висновок повинен мати відповідний заголовок. Можна використати термін «незалежний аудитор» у заголовку для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами (наприклад, посадовими особами суб'єкта господарювання, радою директорів), або від висновків інших аудиторів, від яких не вимагається дотримання таких етичних вимог, як від незалежного аудитора.
2. В аудиторському висновку слід зазначити адресата відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів. Висновок, як правило,

призначається для акціонерів або для ради директорів суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого перевіряються.

3. У вступному (або початковому) параграфі слід подати перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду. Слід також зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є лише висловлення думки про фінансові звіти на основі аудиторської перевірки. Фінансові звіти подає управлінський персонал. Складання таких звітів вимагає від управлінського персоналу облікових оцінок і суджень, а також відповідних принципів і методів бухгалтерського обліку.

4. Параграф, що описує обсяг, повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, із зазначенням, що аудит було здійснено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Він повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для обґрунтування того, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

5. У параграфі, в якому висловлено думку аудитора, слід чітко описати, яку концептуальну основу використано для підготовки фінансових звітів, і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію, згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності, та відповідають вимогам законодавства.

6. Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки. Це інформує читача, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти подій та операцій, які відбулися до цієї дати. Оскільки до обов'язку аудитора входить надання висновку щодо фінансових звітів, підготовлених та наданих управлінським персоналом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передує даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

7. В аудиторському висновку слід зазначити конкретне місцеперебування аудитора, яке, як правило, є місцерозташуванням офісу аудитора.

8. Аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми, особисто аудитором або й поставити обидва підписи. Аудиторський висновок зазвичай підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит.

Аудиторський висновок може бути: безумовно-позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про достовірність фінансової звітності підприємства.

1. Безумовно-позитивний висновок - надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів, господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства, система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам, фінансова звітність складена на підставі справжніх даних обліку і достовірно відображає фінансовий стан.

2. Умовно-позитивний висновок (є фундаментальна непевність). У зв'язку з неможливістю перевірки окремих фактів аудитор не може висловити свою думку щодо вказаних моментів, але вони мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсний фінансовий стан. Аудитор вважає можливим підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність господарської діяльності чинному законодавству. Система обліку відповідає законодавчо-нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на підставі достовірних даних і в цілому достовірно відображає фактичний фінансовий стан.

3. Негативний висновок. Аудитором встановлені порушення, які викривляють реальний стан справ підприємства. Прийнята система обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним. Таким чином, дані бухгалтерського обліку і

фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний фінансовий стан.

4. Відмова від надання висновку. У зв'язку з неможливістю перевірити факти аудитор не може висловити думку щодо вказаних моментів. Представлені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ у цілому. У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок.

Аудитор, роблячи висновок, повинен спиратись на концепцію суттєвості (матеріальності), тобто в аудиторському висновку мають бути відображені найбільш важливі моменти з питань фінансової інформації, яка може певним чином вплинути на рішення користувача, цією інформацією. Цей принцип застосовується щодо фінансової звітності в цілому, окремих форм фінансової звітності та окремих її статей. Слід зазначити, що саме наданий підприємству аудиторський висновок підтверджує або навпаки спростовує твердження про достовірність звітності та надає впевненість користувачам для прийняття певних управлінських рішень. За недостовірність аудиторського висновку аудиторські фірми та незалежні аудитори несуть відповідальність, саме тому незалежна експертна думка так важлива для різноманітних контрагентів підприємств.

На основі даних досліджуваного підприємства було проведено аудиторську перевірку, результати якої відображено в аудиторському висновку (додаток Е).

### **Висновки за розділом 3**

Правильно проведений аудит фінансових результатів дає можливість виявити проблемні аспекти і на їх основі розробити заходи щодо підвищення

результативності діяльності підприємства. Від правильності підтвердження доходів і витрат та визначення фінансового результату залежить правильність визначення суми прибутку, у чому в першу чергу зацікавлені власники підприємств і інвестори.

За результатами аудиту фінансових результатів складається аудиторський висновок. Аудиторський висновок складається з метою донесення думки аудитора про перевірену ним звітність до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Основною вимогою до аудиторського висновку є його зрозумілість і доступність сприйняття для користувачів. Тому структура аудиторського висновку і формулювання, які використовуються в ньому (залежно від його виду), повинні бути одноманітними, типовими.

Згідно з МСА 700 „Аудиторський висновок про фінансову звітність”, аудитор повинен оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу для висловлення думки про достовірність фінансових звітів. Якщо обґрунтовано доведено стабільність діяльності підприємства на найближче майбутнє, аудитор не змінює зміст аудиторського висновку. Слід звернути увагу на те, що аудиторська перевірка відіграє важливе значення у діяльності підприємства, допомагає виявити помилки та сприяє їх виправленню. Це допомагає керівництву приймати правильні управлінські рішення для якісного функціонування підприємства у майбутньому.

За результатами аудиту фінансових результатів ПАТ ”Концерн Хлібпром” було сформовано безумовно-позитивний аудиторський висновок, що свідчить про те, що у фінансовій звітності та інших облікових документах відображено дійсне і повне уявлення про реальні показники фінансових результатів; господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства; система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам; фінансова звітність складена на підставі даних обліку і достовірно відображає фінансовий стан.

## ВИСНОВКИ

Згідно з проведеними дослідженнями можна стверджувати, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією, що виступає головною метою діяльності підприємства на ринку та одним з ключових показників, який визначає ефективність його діяльності. Інформація про фінансовий результат відображається у фінансових звітах підприємства та є загальнодоступною для визначення рівня ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості підприємства, що є головним джерелом інформації для потенційних партнерів. Вони допомагають оцінити фінансовий стан підприємства, його сильні та слабкі сторони, недоліки, знайти шляхи підвищення продуктивності та зниження витрат.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", фінансовий результат повинен визначатися і відображатися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат. Якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), у разі, коли витрати більші за доходи господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збиток).

Суб'єктом практичного дослідження в дипломній роботі є ПАТ "Концерн Хлібпром". Основним видом діяльності товариства є виготовлення хлібних напівфабрикатів та продукції високого ступеню готовності.

В дипломній роботі та додатках до неї представлені основні показники фінансово-господарської діяльності ПАТ "Концерн Хлібпром" за 2016-2018 роки. Аналізуючи основні економічні показники фінансово-господарської діяльності можна зробити наступні висновки: нерозподілений прибуток значно підвищився у звітному році і становить 2784 тис. грн. Показник рентабельності підприємства

становить 0,35 і свідчить про прибуткову діяльність у звітному році.

Протягом 2018 року підприємство здійснювало ведення бухгалтерського обліку згідно з принципами й методами, передбаченими національними П(С)БО, МСФЗ та обліковою політикою. Облікова політика товариства, яка відображає принципи та методи бухгалтерського обліку та звітності, за якими складається фінансова звітність, відповідає вимогам МСФЗ.

В цілому облік доходів, витрат і фінансових результатів за національними П(С)БО та МСФЗ має багато схожого. Але існують також і певні відмінності, проте вони в більшості стосуються практичного застосування національних стандартів, які дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку. Тому деякі аспекти обліку доходів та витрат від реалізації продукції (робіт, послуг) за міжнародними стандартами не висвітлюються у П(С)БО.

Проте необхідність застосування МСФЗ – це надійна основа для оцінки та однозначного трактування фінансового стану та результатів діяльності вітчизняних підприємств, що забезпечить пошук нових інвесторів і задовольнить їх потребу у достовірній та зрозумілій інформації. З огляду на це дослідження зазначених проблем повинні стати пріоритетним напрямом діяльності відповідних державних органів, професійних громадських організацій, наукової спільноти і практикуючих бухгалтерів.

Для удосконалення обліку фінансових результатів на ПАТ «Концерн Хлібпром» в дипломній роботі запропоновано:

1. З метою покращення та підвищення ефективності обліку закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства; розширити перелік класифікаційних ознак, які дозволять в майбутньому розробити систему та механізми управління окремими складовими фінансових результатів з метою управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективі; розробити

спеціальні реєстри – аналітичні відомості про фінансові результати для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

2. Для удосконалення обліку фінансових результатів необхідно використовувати не тільки нові методи управління, але й сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем. Перш за все, необхідно провести реконструкцію технічної та інформаційної бази на основі впровадження автоматизованої системи обліку.

3. Для автоматизації і обробки облікових даних, що використовуються не тільки для цілей бухгалтерського обліку, але й оперативного та статистичного обліку, необхідно інтегрувати всі види обліку в єдину систему господарського обліку на ЕОМ. Розв'язок цього завдання можна забезпечити впровадженням локально розподіленої системи обробки даних на базі мережі АРМ, тобто доцільне створення локальної мережі.

Метою аудиту фінансових результатів є перевірка і підтвердження реальності і достовірності показників фінансової звітності, оцінка вірогідності даних первинних документів щодо визнання доходів, витрат та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових реєстрах, відповідності методики обліку доходів, витрат і фінансових результатів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності чинним нормативним документам.

На основі даних підприємства було складено план та програму аудиту та проведено аудиторську перевірку. Аудиторська перевірка річної фінансової звітності ПАТ "Концерн Хлібпром" передбачала оцінку достовірності наступних форм: Баланс (звіт про фінансовий стан) за 2018 рік, Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) за 2018 рік, Звіт про рух грошових коштів за 2018 рік, Звіт про власний капітал за 2018 рік, Примітки до річної фінансової звітності за 2018 рік, стислий виклад суттєвих облікових політик та інших пояснювальних приміток. Зроблено висновок, що фінансова

звітність ПАТ «Концерн Хлібпром» станом на кінець дня 31.12.2018 р. складена відповідно до вимог МСФЗ.

За результатами аудиту фінансових результатів ПАТ "Концерн Хлібпром" було сформовано безумовно-позитивний аудиторський висновок, що свідчить про те, що у фінансовій звітності та інших облікових документах відображено дійсне і повне уявлення про реальні показники фінансових результатів; господарська діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства; система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам; фінансова звітність складена на підставі даних обліку і достовірно відображає фінансовий стан.

Серед проблем аудиту фінансових результатів науковці виділяють та конкретизують наступні: нестабільність законодавчої бази; формальний підхід до здійснення аудиту фінансових результатів; намагання стандартизації фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів; використання шаблонних методів при здійсненні аудиту об'єкта перевірки; незрозумілість для керівництва підприємства необхідності проведення аудиту; недостатній рівень розуміння аудитором діяльності підприємства.

Для вирішення зазначених проблем доцільно застосовувати наступні рекомендації:

- удосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- коригування фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог;
- освоєння «культури спілкування» з фінансовою звітністю, її складанням та вмінням читати;
- підвищення рівня поінформованості керівників підприємств з питань аудиторських перевірок;
- використання аудитором індивідуального підходу до об'єкту перевірки;
- удосконалення документального оформлення результатів аудиторської перевірки

За таких обставин облік та аудит фінансових результатів підприємства сприятимуть виявленню та запобіганню банкрутства, визначенню перспектив розвитку бізнесу в умовах жорсткої конкурентної боротьби.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Августова О. О. Облік витрат за національними та міжнародними стандартами. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://konf.amsfo.com.ua>.
2. Алієва Л. М. Методика аудиту звіту про фінансові результати і шляхи їх вдосконалення. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/55156/02-Alieva.pdf?sequence=1>.
3. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К.: Центр учб. л-ри, 2014. – 184 с.
4. Безверхий К. В. Удосконалення фінансової звітності щодо відображення інформації про фінансові інструменти кредитування торговельних підприємств / К. В. Безверхий // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. – 2019. – № 3 (23). – С. 9-14.
5. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. – Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. – 184 с
6. Бухгалтерський облік і аудит: термінологічний українсько-російсько-англійський словник: навч. посібник / [Ю. А. Верига, В. Л. Іщенко, Т. В. Гладких та ін.]. – К.: ЦУЛ, 2012. – 292 с.
7. Верига Ю. А. Автоматизація складання звітності : навч.-метод. посібник / Ю. А. Верига, О. В. Клименко, І. Ю. Кравченко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 98 с.
8. Верига Ю. А. Звітність підприємств: навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / Ю. А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В.

- Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2014. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.
9. Верига Ю. А. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки [Електронний ресурс]: монографія / за заг. ред. Ю. А. Верига, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – Режим доступу: локальна мережа ПУЕТ.
  10. Верига Ю. А. Словник нормативних термінів з фінансового контролю / Ю. А. Верига, Г. О. Соболев. – К.: ЦУЛ, 2014. – 168 с.
  11. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посібник / Ю. А. Верига, Т. В. Гладких, М. М. Орищенко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 438 с.
  12. Верига Г. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Г. В. Верига, А. Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 9. – С. 19–25.
  13. Верига Г. В. Складання звітності за МСФЗ як засіб підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств / Г. В. Верига, Т. М. Кондрашова // Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України: збірник наукових праць ДонДУУ. – Серія Економіка. – Донецьк, 2011. – Вип. 122. – С. 298–309.
  14. Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
  15. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
  16. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : методичні рекомендації / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – К.: ФПБАУ, 2013. – 268 с.
  17. Гончар Л. А. Аудит фінансових результатів діяльності підприємства: проблеми та шляхи вирішення / Л. А. Гончар // Молодий вчений. – 2016. – №3 (30). – С.52-55

18. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах: навч. посібник / О.М. Губачова. – К.: ЦУЛ, 2012. – 400 с.
19. Гріщенко І. В. Організаційно-методологічні засади фінансового аналізу звітності підприємства / І. В. Гріщенко // Проблеми розвитку та регулювання обліку, контролю, аналізу на сучасному етапі : матер. міжнар. наук.-практ. інтерн.-конф. 29 лютого 2012 р. – Вінниця : Центр підготовки навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ, 2012. – С. 30-33.
20. Данилюк І. Фінансова звітність: аналіз вимог міжнародних стандартів та подальші напрями адаптації національної системи обліку до МСФЗ / І. Данилюк, Н. Зорій // Галицький економічний вісник. – 2014. – № 1. – С. 125–130.
21. Дудаш І. І., Даньків Й. Я. Удосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства / Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування». – Випуск 8 (2018). – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. – С. 68-74.
22. Електронний репозитарій ПУЕТ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/2767>.
23. Жидєєва Л. І., Пінаєва К. О. Облік формування фінансових результатів та використання прибутку: проблеми та шляхи їх вирішення/ Л. Жидєєва // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск №9. – С.1117-1122.
24. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник / І. В. Жолнер. – К.: ЦУЛ, 2012. – 368 с.
25. Журнал «Науковий вісник ПУЕТ». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://puet.edu.ua/uk/zhurnal-naukoviy-visnik>.
26. Збірник наукових статей магістрів. Інститут економіки, управління та інформаційних технологій. - Полтава : ПУЕТ, 2019. - 504 с.
27. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 570 с.

28. Знамеровська Т. М., Халевицька Т. Г. Фінансові результати діяльності: сутність, порядок формування та відображення в обліку. // Аграрний вісник Причорномор'я. – 2014. – № 75. – С. 84–86.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> 3.
30. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 39-43.
31. Карпенко Є.А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник для самостійного вивчення дисципліни студентами напряму підготовки 6.030508 «Фінанси і кредит» програми професійного спрямування «Фінанси» за КМСОНП ПУЕТ / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2013. – 358 с.
32. Карпенко О. В. Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю: монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Соболю. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 241 с.
33. Карпенко О. В. Управлінський облік: навч. посібник / О. В. Карпенко, Д. В. Карпенко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 296 с.
34. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання. // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2014. – № 794. – С. 172–180.
35. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н. І. Колінько, Т. Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215-220.
36. Концептуальна основа подання фінансової звітності (2010 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

37. Кулаковська, Л. П. Основи аудиту: навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2011. – 312 с.
38. Лень В. С. Фінансовий облік: навч. посібник / В. С. Лень. – К.: ВЦ "Академія", 2011. – 608 с.
39. Макода С. Л. Економічний зміст та протиріччя в обліку фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств / С. Л. Макода // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. – Харків: ХНТУСГ, 2015. – Вип. 161. – 326 с.
40. Мельник С. І. Облік за міжнародними стандартами: навч.-метод. посібник / С. І. Мельник, М. О. Любимов. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 221 с.
41. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. - Режим доступу <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>.
42. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. - Режим доступу <http://golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461791>.
43. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс]: - Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536)
44. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. / В. О. Мец. – К.: КНЕУ, 2013. – 132 с.
45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. = Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
47. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
48. Мошковська О. А. Облік фінансових результатів: теорія та методологія: монографія / О. А. Мошковська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 380 с.
49. Мороз Ю. Ю., Цаль-Цалко Ю. С. Імплементация стандартів ЄС з бухгалтерського обліку до облікової політики українських підприємств. // Облік і фінанси. – 2017. – № 4(78). – С. 53-57.
50. Назаренко І. М. Аудит фінансових результатів: цільова спрямованість та особливості алгоритмізації. // Наукові та прикладні аспекти удосконалення бухгалтерського обліку, економічного контролю та системи оподаткування: [колективна монографія] / Загальна редакція В. Я. Плаксієнка. Полтава: Видавництво: ПП "Астрия". – 2018. – С. 173-184.
51. Назаренко О. В., Лукаш Р. В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 22. – С. 19–25.
52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
53. Никонович М. О. Аудит: підручник / М. О. Никонович. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
54. Ночовна Ю. О. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. // Ефективна економіка. – 2018. – № 11. [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6700>.

55. Облік у зарубіжних країнах : навч. посібник / М. І. Бондар, Ю.А. Верига, С. І. Мельник, Н. В. Хоменко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 216 с.
56. Облік за міжнародними стандартами: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / С.І. Мельник, М.О. Любимов. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. [Електронний ресурс]: – Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.
57. Озеран А. Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №6. – С. 25-34.
58. Орлова В. Трансформація фінансової звітності за міжнародними стандартами / В. Орлова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №5. – С. 3-7.
59. Петрик О. А. Аудит : підручник / за заг. ред. О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 504 с.
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р., № 290. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // База даних інформаційно-правової системи «ЛІГА». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
63. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. №419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

64. Примітки до річної фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00>.
65. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
66. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 257 с.
67. Прохар Н. В. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Н.В. Прохар, Є. А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 119 с.
68. Радіонова Н. Й. Організаційні засади проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства / Н. Й. Радіонова, І. С. Гайдей // Економічний простір. – 2019. – № 142. – С. 136-148.
69. Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М. В. Рета, Г. О. Пляка // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 25 (1134). – С. 25-34.
70. Савченко В. Я. Аудит: навчальний посібник. / В. Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2016. – 328 с.
71. Сарапіна О. Вдосконалення обліку фінансових результатів / Сарапіна О., Кутишенко Я. // Матеріали II Міжнародної науково-практичної Інтернетконференції «Інститут бухгалтерського обліку і аудиту в Україні, контроль та аналіз в умовах глобальних економічних змін». – 2014. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sophus.at.ua/publ/2014\\_04\\_17\\_18\\_kampodilsk/sekcija\\_2\\_2014\\_04\\_17\\_18/vdoskonalennja\\_obliku\\_finansovik\\_h\\_re\\_zultativ/52-1-0-896](http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/vdoskonalennja_obliku_finansovik_h_re_zultativ/52-1-0-896).

72. Сметанко О. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. пос. / О. В. Сметанко, І. С. Шарапова, В. О. Горбачьов, Н. В. Бердюг . – К.: ЦУЛ, 2013. – 456 с.
73. Собченко Т. С., Гнесь О. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансовими результатами суб'єктів малого підприємництва. // Молодий вчений. – 2017. – № 10(50). – С. 1054–1059.
74. Соколова Л. В. Ретроспективний аналіз фінансових результатів функціонування суб'єктів господарювання України / Л. В. Соколова, Г. М. Верясова, О. Є. Соколов // Інфраструктура ринку. – 2019. – Випуск 31. – С. 376-385.
75. Стащук О. В. Факторний аналіз в управлінні операційним прибутком підприємства / О. В. Стащук, Т. П. Назарчук, М. О. Подвисоцька // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Екон. науки. Вип. 26 : зб. наук. пр. / голов. ред. В. В. Прядко. – Чернівці : БДФЕУ, 2014. – С. 94–99.
76. Суха О. Р. Аудит: навч. пос. / О. Р. Суха. – Львів: Новий світ-2000, 2011. – 284 с.
77. Утенкова К. О. Аудит: навч. посіб. / К. О. Утенкова. – К.:Алерта, 2011. – 408 с.
78. Тесленко Т. І., Конькова Н. В. Облік фінансових результатів: проблеми та шляхи вдосконалення. // Бізнес-інформ. – 2013. – № 4. – С. 356–360.
79. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С. Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 1. – С. 229 – 232.