

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Облік, аудит та аналіз фінансових результатів в інформаційній
системі оцінювання ефективності діяльності суб'єкта
господарювання»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-20 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Пшеницька С.В.
« ____ » _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Ірина АНДРОЩУК
« ____ » _____ 2021 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
економіки, менеджменту та
комерційної діяльності
Тетяна РЯБОВОЛИК

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА
ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Пшеницької Світлани Віталіївни
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Облік, аудит та аналіз фінансових результатів в інформаційній системі оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання

2. Керівник роботи (проекту)
Андросчук Ірина Іванівна, кандидат економічних наук, доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи (проекту)
теоретичне обґрунтування формування фінансових результатів, методики їх визначення, обліку, аудиту та аналізу, з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів, практики діяльності досліджуваного підприємства, напрямків узагальнення передового досвіду та розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 27 » вересня 2021 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 30 » вересня 2021 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Пшеницька С.В. Облік, аудит та аналіз фінансових результатів в інформаційній системі оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

У першому розділі **«Теоретико - методичні основи обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів в інформаційній системі оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання»** досліджено підходи щодо визначення сутності фінансових результатів у науковій фаховій літературі та нормативно-правових актах, висвітлюються основні підходи до формування фінансових результатів, визначаються теоретичні основи організації обліку фінансових результатів, окреслюється мета, завдання та процедури аудиту фінансових результатів, висвітлюється методика проведення аналізу фінансових результатів.

В другому розділі **«Облік, аудит та аналіз фінансових результатів як інформаційна основа оцінювання ефективності діяльності підприємства (на матеріалах ТОВ «Компанія «Савіл» надається організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, описується організація обліку фінансових результатів, проводиться аналіз фінансових результатів, здійснюється їх аудиторська перевірка та узагальнюються результати аудиторської перевірки.**

Третій розділ **«Напрями удосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства»**, містить рекомендації щодо визначення перспективних напрямів удосконалення обліку фінансових результатів в частині формування облікової політики, внесення змін до чинного

Плану рахунків бухгалтерського обліку, підходи щодо корегування та доповнення методики аудиту і аналізу фінансових результатів.

Ключові слова: облік, аудит, аналіз, фінансові результати, доходи, витрати, собівартість, прибутки, збитки, рахунки бухгалтерського обліку, облікові документи, фінансова звітність.

ANNOTATION

Pshenytska S.V. Accounting, audit and analysis of financial results in the information system of evaluating the effectiveness of the entity. - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program "Accounting and Taxation in Business Administration and Public Sector". – Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

The first section "Theoretical - methodological foundations of accounting, auditing and analysis of financial results in the information system for evaluating the effectiveness of the entity" explores approaches to determining the nature of financial results in scientific literature and regulations, highlights the main approaches to financial results, the theoretical bases of the organization of the account of financial results are defined, the purpose, tasks and procedures of audit of financial results are outlined, the technique of carrying out the analysis of financial results is covered.

The second section "Accounting, audit and analysis of financial results as an information basis for evaluating the effectiveness of the enterprise (on the materials of LLC) Savil Company" provides organizational and economic characteristics of the study, describes the organization of financial results, analyzes financial results, audits and summarize the results of the audit.

The third section "Directions for improving the accounting, auditing and analysis of financial results of the enterprise" contains recommendations for determining

promising areas for improving the accounting of financial results in terms of accounting policy, amendments to the current Chart of Accounts, approaches to adjust and supplement audit and analysis methods financial results.

Keywords: accounting, audit, analysis, financial results, income, expenses, cost, profit, loss, accounting accounts, accounting documents, financial statements.

ЗМІСТ	стор.
ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	13
1.1. Сутність фінансових результатів діяльності підприємства та механізм їх формування	13
1.2. Організація обліку фінансових результатів	24
1.3. Мета, завдання, процедури аудиту фінансових результатів	39
1.4. Порядок проведення аналізу фінансових результатів	47
Висновки до розділу 1	59
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК, АУДИТ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»	62
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»	62
2.2. Облік фінансових результатів на ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»	72
2.3. Аналіз фінансових результатів на ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»	87
2.4. Аудит фінансових результатів на ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»	96
Висновки до розділу 2	106
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	108
3.1. Пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів	108
3.2. Заходи щодо удосконалення організації і методики аудиту та аналізу фінансових результатів	116
Висновки до розділу 3	122
ВИСНОВКИ	124
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	128
ДОДАТКИ	134

ВСТУП

Актуальність теми. Одержання високих фінансових результатів є основною метою діяльності будь-якого підприємства. У фінансових результатах відображаються всі аспекти діяльності підприємства: рівень технології та організації виробництва, ефективність системи управління, ефективність контролю рівня витрат та рівня формування реалізаційних цін, особливості фінансово-господарського механізму та специфіка державного регулювання розвитку певних сфер економічної діяльності, виходячи з її значення для розвитку економіки країни.

Фінансовий результат, за умови його позитивного значення, є джерелом платежів до бюджету, а також розширеного відтворення виробництва. Величина фінансового результату є стимулом для підвищення ефективності суб'єктів господарювання.

За ринкових умов суттєво зростає роль і значення фінансових результатів в розвитку підприємства, докорінно змінюється як порядок, так і обґрунтованість їх визначення в системі обліку, оскільки саме облік є першоджерелом інформації про досягнуті показники фінансового стану, які в свою чергу, на основі застосування методики економічного аналізу дають змогу оцінити ефективність діяльності підприємства та наявний потенціал для подальшого розвитку. Аналіз і аудит фінансових результатів діяльності підприємства дозволяє визначити загальні закономірності і тенденції його розвитку, а також прояви і дію загальних та специфічних економічних законів, дозволяє своєчасно виявити тенденції як позитивних, так і негативних змін та можливості підвищення ефективності діяльності. В цьому аспекті необхідність вивчення організаційних та методичних аспектів обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства є беззаперечною.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів показало, що дискусії, пов'язані з дослідженням проблем організації та методики обліку, аудиту і аналізу фінансових результатів діяльності підприємств, посідають значне місце як в теорії, так і на практиці. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили як вітчизняні вчені-економісти: М. Білуха, Ф. Бутинець, С. Голов, З. Гуйцалюк, В. Добровський, В. Жила, В. Завгородній, В. Єфіменко, Є. Калюга, М. Коцупатрий, М. Кужельний, В. Линник, М. Малік, Є. Мних, В. Пархоменко, О. Петрик, М. Пушкар, Є. Свідерський, В. Сопко, Н.Ткаченко, Б. Усач, М. Чумаченко, так і зарубіжні вчені-економісти: А. Бабо, Ф. Вуд, К. Друрі, Роберт Н. Єнтоні, С. Котляров, В.В. Леонтьєв, Я. Соколов, та інші вчені.

Проте, дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів, недостатній рівень їх дослідження з точки зору сучасних потреб управління зумовили вибір теми та визначили спрямованість випускної кваліфікаційної роботи.

Мета дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування формування фінансових результатів, методики їх визначення, обліку, аудиту та аналізу, з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів, практики діяльності досліджуваного підприємства, напрямків узагальнення передового досвіду та розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств.

Для досягнення мети в процесі дослідження було поставлено такі завдання:

- дослідити економічну сутність фінансових результатів діяльності підприємства (прибутку/збитку) як економічної категорії, їх зміст і роль в сучасних економічних умовах;
- обґрунтувати та проаналізувати вплив основних чинників на визначення фінансових результатів діяльності підприємства;
- дослідити методологію формування в бухгалтерському обліку фінансових результатів діяльності підприємств;
- визначити основні напрямки проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємств;

- дослідити методику аналізу фінансових результатів діяльності підприємств;
- визначити особливості діяльності досліджуваного підприємства та їх вплив на формування фінансових результатів;
- дослідити порядок відображення в бухгалтерському обліку підприємства фінансових результатів;
- провести аналітичне оцінювання та аудиторську перевірку правильності формування та відображення в обліку фінансових результатів;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку фінансових результатів, методики їх аудиту та аналізу.

Об'єктом дослідження є процеси бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів суб'єктів господарювання в Україні.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні аспекти обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Теоретико-методологічну основу випускної кваліфікаційної роботи складають праці вітчизняних і закордонних вчених та фахівців, що дозволяють розкрити закономірності й напрями розвитку обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. Випускна кваліфікаційна робота базується на нормативних документах, які визначають законодавчу основу формування в обліку інформації про фінансові результати, порядок висвітлення інформації у фінансових звітах; вітчизняних і міжнародних стандартах бухгалтерського обліку й аудиту, Інтернет-ресурсах, а також на матеріалах, отриманих автором у процесі виконання випускної кваліфікаційної роботи на досліджуваному підприємстві.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети випускної кваліфікаційної роботи автор користувалася як загальнонауковими методами пізнання економічних процесів, так і емпіричними методами дослідження. Визначення сутності фінансового результату (прибутку/збитку) діяльності підприємств та обґрунтування впливу на нього різних факторів базувалися на діалектичному методі пізнання економічних явищ і процесів, аналітичному

методі, методі аналогії і спостереження, та економічно-математичних методах дослідження. Під час дослідження питань організації та методики обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів було використано такі методи і прийоми пізнання як: спостереження, порівняння, групування, деталізація, класифікація, моделювання, абстрагування, балансовий та графічний методи.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- базуючись на системному аналізі підходів щодо визначення економічної сутності поняття «фінансові результати» аргументовано, що фінансові результати - це прибуток або збиток який отримує суб'єкт господарювання внаслідок провадження своєї діяльності та є одним з найважливіших економічних показників, що узагальнює результати господарської діяльності та дає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності;

- розширено та доповнено ключові завдання аудиту фінансових результатів діяльності підприємств, які включають загальну оцінку досягнутого рівня фінансових результатів, виявлення структурних зміни у формуванні фінансових результатів; визначення відносних показників прибутковості (збитковості), їх оцінку та дослідження наявних резервів збільшення фінансових результатів. В розрізі визначених завдань обґрунтовано показники, які підлягають дослідженню;

- визначено спрямованість та послідовність етапів проведення аналізу фінансових результатів в контексті оцінювання ефективності діяльності підприємства, розширено методику аналізу ключових показників формування фінансових результатів, що дозволяє об'єктивно оцінити ступінь впливу управлінських рішень на ефективність розміщення і використання ресурсів та окупність витрат підприємства

- обґрунтовано підходи до формування облікової політики підприємства в частині обліку фінансових результатів, що базуються на виокремленні методичної та технічної складової облікової політики фінансових результатів й спрямовані на оперативне формування достовірної інформації про фінансові результати в системі бухгалтерського обліку та її відображення у звітності.

- запропоновано розширити класифікацію видів діяльності підприємства, та базуючись а цій класифікації внести зміни до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, зокрема щодо відображення інформації по рахунку 79 «Фінансові результати»;

- обґрунтовано концептуальні принципи, функції, завдання та вимоги аудиту фінансових результатів, визначено організаційні аспекти аудиту та зміст основних елементів методики поточного і заключного етапів аудиту фінансових результатів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з економічного обґрунтування облікової політики, вдосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємств у сучасних умовах господарювання. Теоретичні та практичні положення випускної кваліфікаційної роботи спрямовано на удосконалення існуючої методики обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, що ґрунтуються на національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, національних і міжнародних нормативах аудиту. Методичні рекомендації і пропозиції можуть бути використані на вітчизняних підприємствах різних форм власності та видів діяльності.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на: LV науковій конференції здобувачів вищої освіти ЦНТУ, (м. Кропивницький, 14 травня 2021 р.), доповідь: «Облікова політика в системі інформаційного забезпечення управління», Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Шістдесят другі економіко-правові дискусії» (м. Львів, 21 грудня 2021 р.), доповідь: «Організаційні аспекти аудиту фінансових результатів» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції. Основні положення й результати дослідження опубліковано у електронному збірнику «Збірник праць молодих науковців ЦНТУ» стаття на тему: «Формування облікової політики підприємства в частині обліку фінансових результатів».

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, кожен з яких поділений на логічну кількість підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі «Теоретико - методичні основи обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів в інформаційній системі оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання» розкривається сутність і зміст фінансових результатів, висвітлюються основні підходи до їх формування, визначаються теоретичні основи організації обліку фінансових результатів, методика здійснення їх аудиту та порядок проведення аналізу.

В другому розділі «Облік, аудит та аналіз фінансових результатів як інформаційна основа оцінювання ефективності діяльності підприємства (на матеріалах ТОВ «Компанія «Савіл» надається організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, описується організація обліку фінансових результатів, проводиться аналіз фінансових результатів, здійснюється їх аудиторська перевірка та узагальнюються результати аудиторської перевірки.

Третій розділ «**Напрями удосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства**», містить рекомендації, щодо визначення перспективних напрямів удосконалення обліку фінансових результатів, методики і організації аудиту та аналізу фінансових результатів.

Обсяг роботи. Робота викладена на 134 сторінках, містить 12 рисунків, 19 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 70 найменувань та розміщений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО - МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Сутність фінансових результатів діяльності підприємства та механізм їх формування

Формування фінансового результату відбувається на завершальному етапі діяльності підприємства, пов'язаної з виробництвом і реалізацією продукції (виконанням робіт, наданням послуг). Досягнення високих показників фінансових результатів діяльності підприємства забезпечує зміцнення бюджету держави через сплату податкових платежів, підвищує інвестиційну привабливість підприємства, забезпечує зростання його ділової активності у виробничій та фінансовій сферах.

Для будь-якого підприємства одержання високих фінансових результатів означає суспільне визнання результатів його діяльності або одержання результатів від реалізації виготовленого на підприємстві продукту у формі продукції, робіт або послуг. В такому випадку кінцевим фінансовим результатом для підприємства буде виступати сальдо результату від реалізації та витрат, понесених підприємством для їх одержання. Для держави кінцевим фінансовим результатом діяльності суб'єкта господарювання будуть податки, які сплачуються у їх складі. Для власника, інвестора кінцевий фінансовий результат визначається величиною прибутку розподіленої на його користь. Прибуток, що залишився, після його оподаткування і виплат дивідендів власникам, відсотків кредиторам є чистим кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства – джерелом його виробничого і соціального розвитку.

Поняття «фінансові результати», «прибуток» використовуються в бухгалтерському обліку, економічному, фінансовому й інвестиційному аналізі, фінансовому менеджменті, аудиті. Зупинимось на загальних моментах і особливостях використання цих понять.

Провідні вітчизняні та закордонні вчені-економісти велике місце приділяють у своїх дослідженнях вивченню сутності фінансових результатів господарської діяльності підприємств, однак підходять до визначення економічного змісту даного поняття з різних аспектів та з різним рівнем деталізації.

Так, А. Д. Шеремет і Р. С. Сайфулін зазначають, що «фінансовий результат діяльності підприємства виражається в зміні величини його власного капіталу звітного періоду» [69, с. 219]. При цьому, автори визначають найбільш важливі показники фінансових результатів, які характеризують абсолютну ефективність господарювання підприємства, тобто: «прибуток (збиток) від реалізації, прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності, прибуток (збиток) звітного року, нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду» [69, с. 219].

Ф.Ф. Бутинець розглядає термін «фінансовий результат» як «прибуток або збиток організації. Зіставлення доходів та витрат підприємства, відображених у звіті» [17].

Н. Н. Селезньова та А. Ф. Іонова зосереджуються на впливі інфляції на фінансові результати [54, с. 205–210], однак не розглядають співвідношення між поняттями «фінансовий результат» і «прибуток», а одразу дають визначення поняття прибутку: «Прибуток – це виражений у грошовій формі чистий дохід підприємця на вкладений капітал, що характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності; прибуток являє собою різницю між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення підприємницької діяльності. Прибуток – це особливий систематично відтворюваний ресурс комерційної організації, кінцева мета розвитку бізнесу» [54, с. 198]. Таким чином, економічній категорії «прибуток» дана досить широка характеристика: це і чистий дохід і особливий вид ресурсів, і кінцева мета розвитку бізнесу.

О. В. Єфімова під фінансовим результатом діяльності підприємства розуміє прибуток [18, с. 341], у той же час відзначаючи, що «дійсно кінцевий результат це та величина, правом розпоряджатися якою володіють власники», і у світовій практиці під цією величиною розуміють «приріст чистих активів» [18, с. 344].

Г. В. Савицька відзначає, що «фінансові результати діяльності підприємства характеризуються сумою отриманого прибутку і рівнем рентабельності»: «прибуток – це частина чистого доходу, який безпосередньо одержують суб'єкти господарювання після реалізації продукції» [53, с. 502]. Г. В. Савицька виокремлює такі показники, як балансовий (сукупний) прибуток, оподатковуваний прибуток і чистий прибуток. «Балансовий прибуток містить у собі фінансові результати від реалізації продукції, робіт і послуг, від іншої реалізації, доходи і витрати від позареалізаційних операцій» [53, с. 503]. «Оподатковуваний прибуток – це різниця між балансовим прибутком і сумою прибутку, оподаткованого податком на прибуток, а також сумою пільг по податку на прибуток» [53, с. 504]. «Чистий прибуток – це той прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства після сплати всіх податків, економічних санкцій і відрахувань у благодійні фонди» [53, с. 505].

За визначенням І. А. Бланка «одним з найважливіших результатів фінансової діяльності підприємства є балансовий (сукупний) прибуток, який включає наступні види прибутку підприємства: прибуток від реалізації продукції (або операційний прибуток), прибуток від реалізації майна і прибуток від позареалізаційних операцій, при цьому провідне місце належить операційному прибутку, частка якого в даний час складає приблизно 90 – 95 % загальної суми прибутку» [4, с. 473].

У фінансово-економічному словнику за редакцією А. Г. Загороднього фінансовий результат трактується як «різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час» [21, с. 110].

Як бачимо, більшість авторів економічну категорію «фінансові результати» ототожнюють з поняттям «прибуток» в тій чи іншій інтерпретації.

В сучасній економічній літературі також немає єдиного підходу до визначення поняття «прибуток».

Так, І. А. Бланк під прибутком розуміє «виражений в грошовій формі чистий дохід підприємства на вкладений капітал, який характеризує його винагороду за ризик здійснення підприємницької діяльності і являє собою різницю між сукупним доходом і сукупними затратами в процесі реалізації цієї діяльності» [4, 196].

В підручнику Ф. Ф. Бутинця можна знайти наступне визначення прибутку, а саме: «прибуток - це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів» [6, с. 384].

В. О. Мец розглядає прибуток як частину виробленої та реалізованої доданої вартості, готової до розподілу і вважає, що підприємство одержує прибуток тоді, коли втілена у створеному продукті вартість буде реалізована і набере грошової форми [40, с.117].

С. Ф. Покропивний визначає прибуток як «частину виручки, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства» [49, с. 212].

Г. В. Савицька розглядає прибуток з двох точок зору, а саме: «з економічної точки зору прибуток - це різниця між грошовими надходженнями і грошовими виплатами, а з господарської точки зору прибуток - це різниця у майновому стані підприємства на кінець і початок звітного періоду» [53, с. 347].

Отже, в узагальненому вигляді прибуток це - перевищення доходів над витратами. Обернене значення, тобто коли витрати більші від доходів, називають збитком. З економічної точки зору прибуток - це приріст (або зменшення) власного капіталу підприємства внаслідок господарської діяльності. З господарської точки зору, прибуток - це різниця у господарському стані підприємства, яка склалася на початок і кінець року.

Відповідно до п. 1. ст 142 Господарського кодексу України прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму валових витрат та суму амортизаційних відрахувань» [12].

Узагальнюючи наявні підходи можемо констатувати, що прибуток - це частина виручки, що залишається підприємству після відшкодування усіх витрат, які пов'язані із виробництвом та реалізацією продукції, виконанням робіт або наданням послуг. Прибуток характеризується певною масою і рівнем. Маса прибутку - це абсолютна величина прибутку, яка виражена у визначеній сумі грошових коштів.

Отже, фінансовий результат - це прибуток або збиток який отримує суб'єкт господарювання за результатами провадження фінансово-господарської діяльності. Таким чином, фінансовий результат є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та дає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності.

Згідно національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», від 07 лютого 2013 року № 73 прибуток та збиток визначається як: «прибуток» - це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; «збиток» - це перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати» [20].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансовий результат (прибуток або збиток) повинен визначатися і відображатися в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат [51]. Отже, відповідно до вищезазначеного принципу, для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були понесені підприємством 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 суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, що були здійснені для отримання цих доходів, то він отримує позитивний фінансовий результат (прибуток), а у разі, коли витрати більші за доходи – суб'єкт господарювання отримує негативний фінансовий результат (збиток).

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», від 07 лютого 2013 року № 73, дає наступне визначення доходів та витрат:

- «доходи - це збільшення 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 власникам) за звітний період, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [20].

- «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) за звітний період» [20].

Щодо економічної вигоди, то згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вона визначається як «потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів» [51].

Фінансові результати діяльності підприємства характеризуються такими показниками як: валовий прибуток (збиток), фінансовий результат від операційної діяльності – прибуток (збиток), фінансовий результат до оподаткування – прибуток (збиток), чистий фінансовий результат – прибуток (збиток).

Фінансовим результатом основної діяльності (від реалізації), який формує валовий прибуток (збиток), виступає виручка від реалізації, для більшої частини функціонуючих у національній економіці підприємств відображається за принципом нарахування (на основі даних про відвантажену продукцію). Судити про те, який кінцевий фінансовий результат отримано за підсумками реалізації,

можна тільки віднявши від нього належні державі непрямі податки і собівартість реалізованої продукції. Перевищення виручки над податковими витратами і витратами, які цю виручку формують, дасть позитивний результат, тобто прибуток від реалізації (валовий прибуток). Зворотна ситуація свідчатиме про отримання підприємством збитку від реалізації (валовий збиток). Таким чином, кінцевим фінансовим результатом від реалізації виступає прибуток або збиток, визначений як підсумок отриманих доходів від реалізації, зменшених на величину податкових витрат та витрат, пов'язаних із випуском продукції (виконанням робіт та наданням послуг).

У структуру інших доходів і витрат включаються доходи, витрати та їх різниця (сальдо) по операційній і позареалізаційній діяльності підприємства. Сальдо від іншої діяльності може збільшити або зменшити кінцевий фінансовий результат від реалізації у залежності від його величини і позитивного або негативного значень. Кінцевий фінансовий результат від операційної діяльності підприємства називається прибутком (збитком) від операційної діяльності і є загальним підсумком його основної діяльності.

Кінцевий фінансовий результат від операційної діяльності, збільшений або зменшений на доходи/витрати від участі в капіталі, інші фінансові доходи/витрати та інші доходи/витрати формує фінансовий результат до оподаткування.

Фінансовий результат від оподаткування зменшений (збільшений) на витрати (дохід) з податку на прибуток та прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування формує чистий фінансовий результат – прибуток (збиток).

Визначенням величини чистого прибутку (збитку) закінчується фінансовий рік підприємства.

Таким чином, досліджуючи економічну сутність категорії «фінансові результати» можна зробити наступні висновки.

1. Фінансові результати – це системне поняття, яке відображає сукупний результат від виробничої і комерційної діяльності підприємства, представлений у

вигляді доходу від реалізації, а також кінцевого результату фінансової діяльності у вигляді чистого прибутку (збитку).

2. Під кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства розуміється різниця між доходами і витратами у розрізі різних видів діяльності підприємства в цілому.

3. Чистий фінансовий результат (чистий прибуток/збиток) – це кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, який залишається у його розпорядженні після сплати податку на прибуток та дивідендів на користь власників.

Основу фінансових результатів діяльності підприємства становлять фінансові результати від операційної діяльності, тобто основної діяльності підприємства.

Основна діяльність - це діяльність, що пов'язана із виробництвом або реалізацією продукції (товарів), виконанням робіт та наданням послуг, яка є визначальною метою створення підприємства та формує основну частину його доходу. Отже, для підприємств, які провадять виробничу діяльність до основної діяльності будуть відноситися операції з придбання виробничих запасів, виготовлення та реалізації готової продукції; для торговельних підприємств – це будуть операції, пов'язані із придбанням і реалізацією товарів тощо.

На формування показника фінансових результатів до оподаткування впливають й інші види доходів та витрат, які пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства. Під інвестиційною діяльністю розуміють операції, які пов'язані із придбанням і реалізацією необоротних активів та фінансових інвестицій, які не становлять еквівалент грошових коштів (наприклад, це можуть бути інвестиції в асоційовані або дочірні підприємства, спільна діяльність тощо). Фінансова діяльність підприємства – це діяльність, яка зумовлює зміну величини та складу власного і залученого капіталу підприємства.

У табл. 1.1 наведено основні види доходів та витрат, які належать до інвестиційної та фінансової діяльності.

Таблиця 1.1

Основні види доходів, витрат, які належать до інвестиційної, фінансової та іншої діяльності

Назва витрат		Назва доходу	
1	Витрати від участі в капіталі: 1.1. Витрати від інвестицій в асоційовані підприємства 1.2. Витрати від спільної діяльності 1.3. Витрати від інвестицій в дочірні підприємства	1	Доходи від участі в капіталі: 1.1. Доходи від інвестицій в асоційовані підприємства 1.2. Доходи від спільної діяльності 1.3. Доходи від інвестицій в дочірні підприємства
2	Фінансові витрати: 2.1. Відсотки за кредит 2.2. Інші фінансові затрати	2	Фінансові доходи: 2.1. Дивіденди одержані 2.2. Відсотки одержані 2.3. Інші фінансові доходи
3	Інші витрати: 3.1. Собівартість проданих необоротних активів 3.2. Собівартість проданих фінансових інвестицій 3.3. Собівартість проданих майнових комплексів 3.4. Втрати від не операційних курсових різниць 3.5. Уцінка необоротних активів 3.6. Уцінка фінансових інвестицій 3.7. Списання необоротних активів	3	Інші доходи: 3.1. Доходи від продажу необоротних активів 3.2. Доходи від продажу фінансових інвестицій 3.3. Доходи від проданих майнових комплексів 3.4. Доходи від не операційних курсових різниць 3.5. Безкоштовно отримані активи

Джерело: складено автором на основі [9; 16].

Загальна методика формування прибутку підприємства наведена на рис. 1.1.

Відповідно до чинних нормативно-правових актів України, що регламентують формування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності модель формування прибутку підприємства складається з певної послідовності етапів.

Перший етап. Визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{А де}$$

ЧД - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

Д - дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг),

ПДВ - податок на додану вартість;

А - акцизний податок.

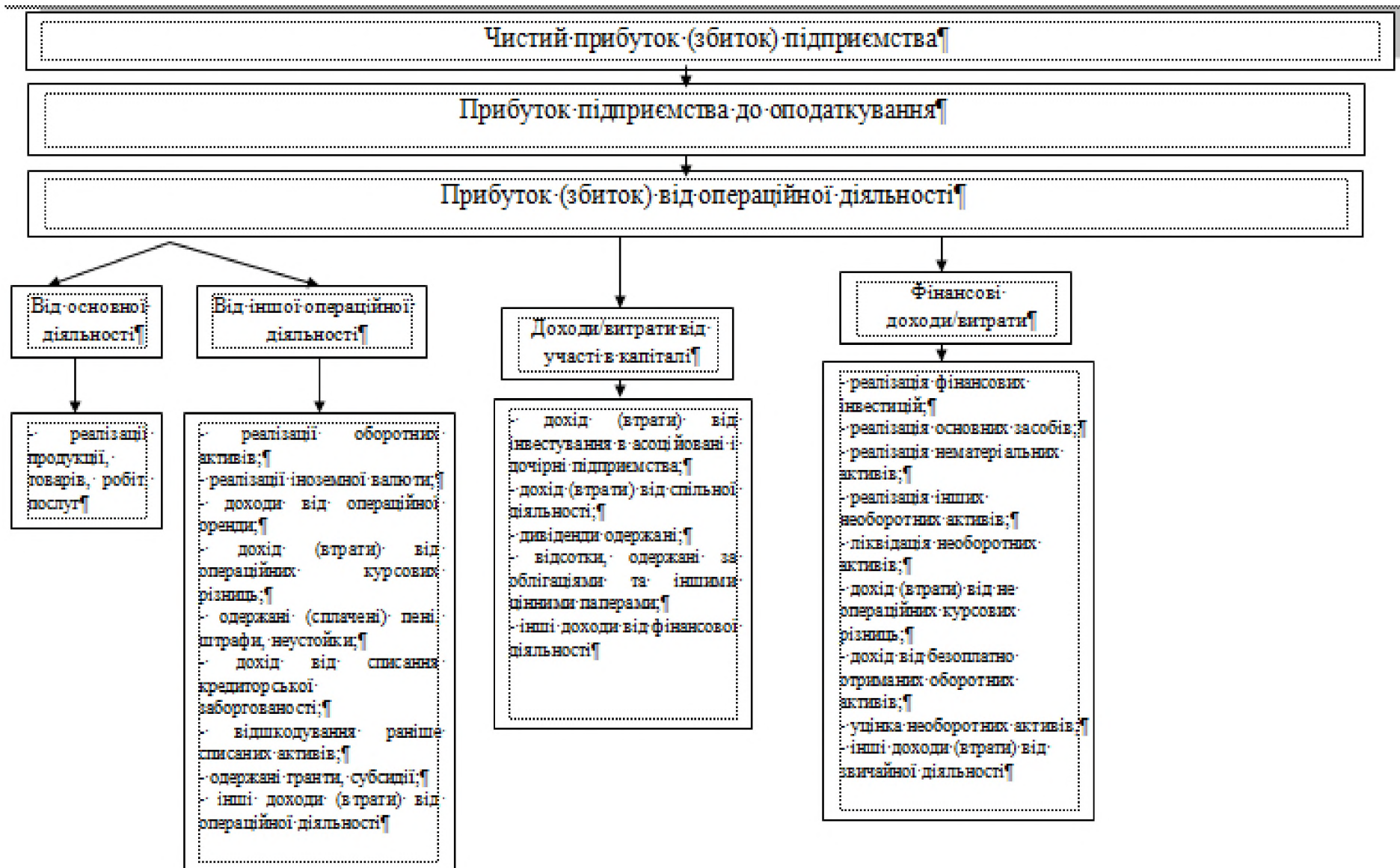


Рис. 1.1. Структурно-логічна схема формування прибутку підприємства

Другий етап. Визначення валового прибутку (збитку):

$$\text{ВП} = \text{ЧД} - \text{СВ}, \text{ де}$$

ВП - валовий прибуток (збиток),

ЧД - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

СВ - собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Третій етап. Визначення фінансових результатів від операційної діяльності:

$$\text{ФРОД} = \text{ВП} + \text{ІОД} - \text{АВ} - \text{ВЗ} - \text{ІОВ}, \text{ де}$$

ФРОД - фінансові результати від операційної діяльності;

ВП - валовий прибуток (збиток),

ІОД - інші операційні доходи;

АВ - адміністративні витрати;

ВЗ - витрати на збут;

ІОВ - інші операційні витрати.

Четвертий етап. Визначення фінансових результатів до оподаткування:

$$\text{ФР}_{\text{до оподаткування}} = \text{ФРОД} + \text{ДК} + \text{ІФД} + \text{ІД} - \text{ФВ} - \text{ВК} - \text{ІВ}, \text{ де}$$

ФР_{до оподаткування} - фінансові результати до оподаткування;

ФРОД - фінансові результати від операційної діяльності;

ДК - дохід від участі в капіталі;

ІФД - інші фінансові доходи;

ІД - інші доходи;

ФВ - фінансові витрати;

ВК - втрати від участі в капіталі;

ІВ - інші витрати.

П'ятий етап. Визначення чистого прибутку:

$$\text{ЧФР} = \text{ФР}_{\text{до оподаткування}} - \text{ВПП}, \text{ де}$$

ЧФР – чистий фінансовий результат;

ФР_{до оподаткування} - фінансові результати до оподаткування;

ВПП – витрати з податку на прибуток.

Кожен з наведених вище етапів формування фінансових результатів є адитивною факторною моделлю, результативним показником у якій виступає

відповідна складова фінансових результатів. Форма зв'язку між чинниками (доходами та витратами) і результатами (прибутком або збитком) у цій факторній моделі – функціональна, що дозволяє кількісно обчислювати вплив чинників на формування величини фінансових результатів за методом прямого рахунку.

1.2. Організація обліку фінансових результатів

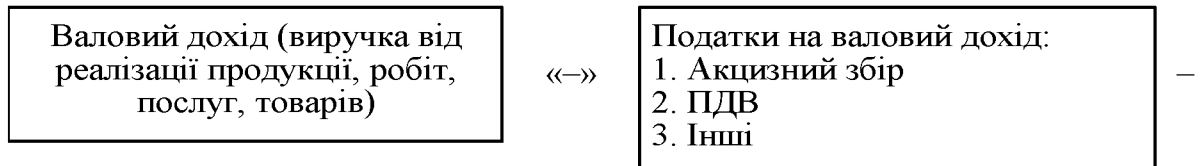
Визначення фінансового результату базується на розрахунку чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку здійснюється послідовне зіставлення доходів та витрат звітного періоду. Ця послідовність наведена на рис. 1.2. для основної операційної діяльності. Як видно з рисунка, визначення фінансового результату як процесу розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду може бути поділено на такі етапи:

1. Визначення валового доходу.
2. Визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг).
3. Визначення валового прибутку (збитку).
4. Визначення фінансового результату - прибутку (збитку) від операційної діяльності до оподаткування.
5. Визначення нерозподіленого чистого прибутку підприємства.
6. Розрахунок прибутку (збитку) до оподаткування.
7. Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

Облік фінансових результатів – прибутків і збитків здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати». На цьому рахунку обліковуються всі доходи та всі витрати підприємства (тобто списуються всі доходи, які обліковувалися підприємством на рахунках класу 7 і витрати, які обліковувалися на рахунках класу 9), які групуються в аналітичному обліку за характером діяльності: операційної діяльності, фінансових операцій та іншої діяльності.

1. Визначення валового доходу від продажу (реалізації) продуктів, послуг, товарів

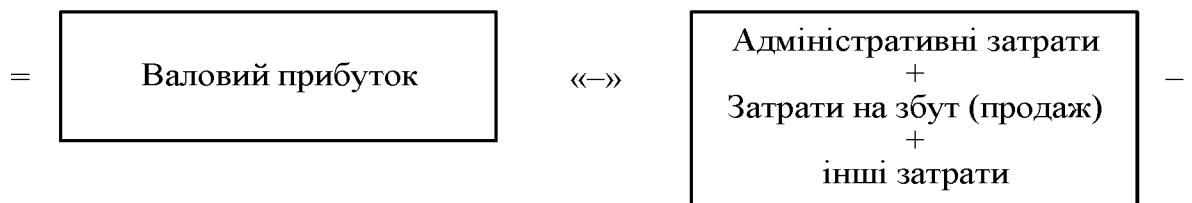
2. Визначення чистого доходу від продажу (реалізації) продуктів, послуг, товарів



3. Визначення валового прибутку



4. Визначення фінансового результату операційної діяльності прибутку до оподаткування



5. Визначення нерозподіленого чистого прибутку



Рис. 1.2. Загальна схема бухгалтерського обліку операцій по визначенню фінансового результату діяльності підприємства

Джерело: побудовано автором на основі норм чинного законодавства.

Для цього Планом рахунків бухгалтерського обліку до рахунку 79 «Фінансові результати» передбачено такі рахунки другого порядку: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності» [46].

Кінцевий фінансовий результат в цілому по підприємству визначається як різниця між різними видами доходів, що обліковуються за кредитом, і відповідно витратами, що обліковуються за дебетом рахунка 79 «Фінансові результати». У системі рахунків цей процес буде відображений, як наведено на рис. 1.3.

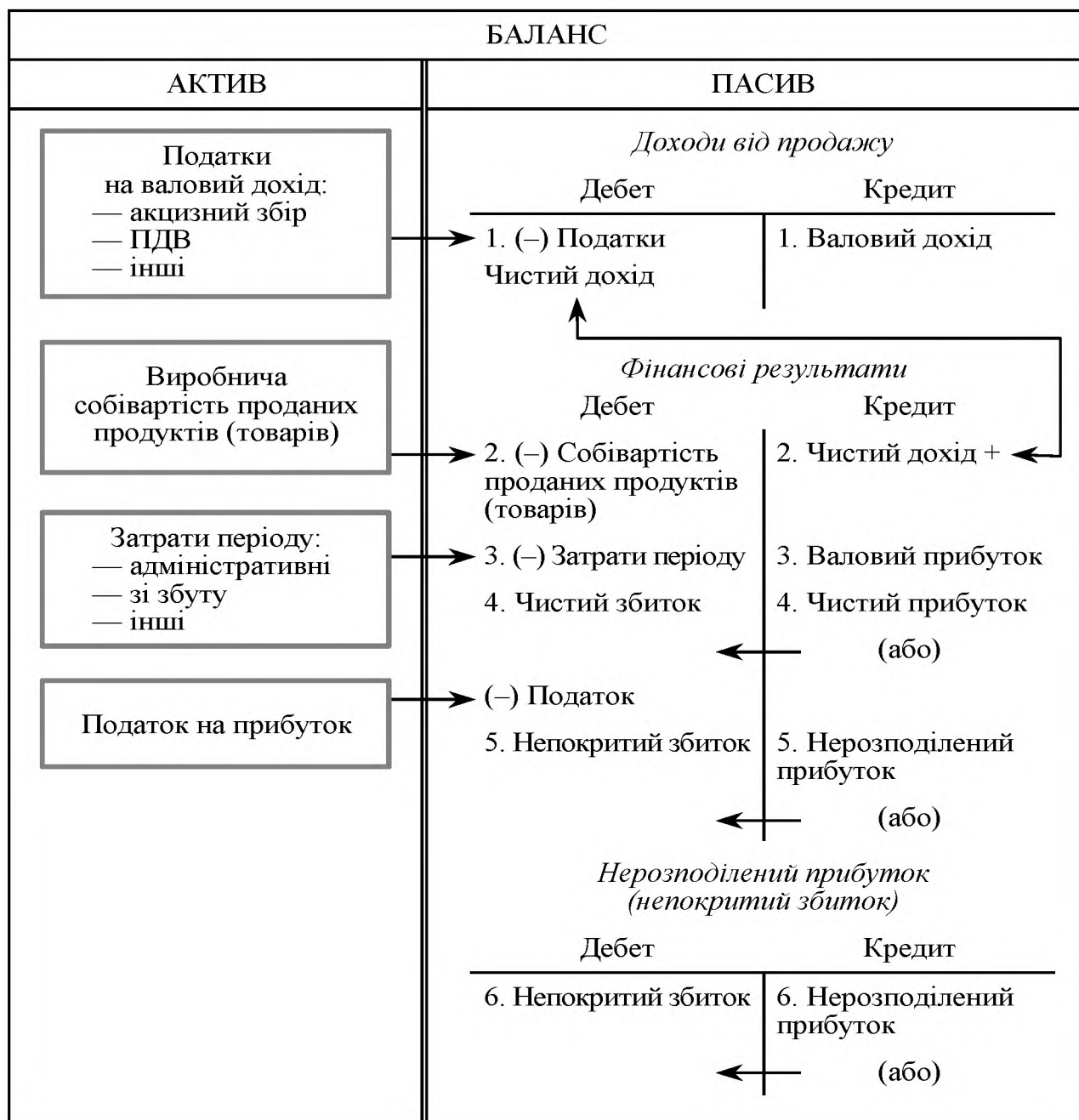


Рис. 1.3. Балансова інтерпретація формування фінансових результатів від операційної діяльності

Джерело: побудовано автором на основі норм чинного законодавства.

Обліковий процес формування фінансових результатів операційної діяльності є складним. Розглянемо послідовно вище наведені процеси обліку.

Під час відвантаження готової продукції, товарів (робіт, послуг) підприємство може обрати один з можливих варіантів визначення процесу реалізації - метод нарахування або касовий метод.

Виходячи з сутності методу нарахування готова продукція (товари) вважається проданою в момент відвантаження, тому в обліку повинен відображатися дохід з одної сторони (пасив) й на цю ж суму має бути відображено збільшення активу - дебіторської заборгованості. Тобто мають бути зроблені два облікові записи: один на відвантаження продукції, а другий на одержання доходу.

Якщо підприємство обирає касовий метод визначення процесу реалізації, то воно повинно здійснювати попередній облік відвантаженої продукції. Тобто, відвантажена готова продукція (товари) при застосуванні касового методу - це продукція (товари), що вже відвантажена або доставлена покупцям, але ще не оплачена.

Відвантаження (або відпуск) готової продукції (товарів), із складу покупцям здійснюють на основі таких первинних документів: наказів-накладних або розпоряджень відділу збуту. У первинній документації зазначають номер замовлення та адресу, за якою відвантажують/відправляють продукцію, кількість місць, вид упаковки, масу та інші дані, що характеризують відвантажену продукцію.

Одночасно складають і розрахункові документи, якими є: рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур або специфікації (за великої номенклатури відвантаженої продукції). У розрахункових документах зазначаються дані про відвантажену продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Аналітичний облік відвантажених товарів ведеться на складі відокремлено у картках складського обліку в натуральних вимірниках на основі наказів-накладних відділу збуту.

Аналітичний облік відвантаження продукції, який ведеться в бухгалтерії підприємства, відображає розрахунок відвантаженої продукції за фактичною виробничою собівартістю і обліковими цінами в цілому по підприємству.

Впродовж місяця облік відвантаження готової продукції ведеться за обліковими цінами (як правило, це планово-розрахункові ціни). Фактичну собівартість відвантаженої продукції та продукції, що залишилася на складі, визначають в цілому за однорідними групами або підгрупами готової продукції без деталізації такої продукції за видами, на основі процентного співвідношення фактичної собівартості залишку готової продукції на початок місяця та її надходження з виробництва і вартості такої готової продукції за обліковими цінами.

На суму фактичної собівартості відвантаженої покупцям продукції на основі відповідних первинних документів, які підтверджують факт відвантаження, у бухгалтерському обліку продавця такої продукції роблять запис за кредитом рахунків 26 «Готова продукція» або 28 «Товари».

Доход від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) підприємствами обліковується на рахунку 70 «Доходи від реалізації». У фінансовому обліку процес реалізації відображається так:

- 1) при застосуванні методу нарахування - у момент відвантаження готової продукції, товарів, наданих послуг;
- 2) при застосуванні касового методу - у момент одержання грошових коштів або їх еквівалентів.

До основних розрахункових процесів, пов'язаних із визначенням фінансових результатів діяльності підприємства та їх відображення в обліку відносяться:

- облік нарахованих податків з валового доходу (виручки);
- облік чистого доходу (виручки) від конкретного об'єкту продажу (реалізації) продукту (товару, роботи, послуги);
- облік валового прибутку одержаного від реалізації конкретного виробу, товару, роботи, послуги;

- облік чистого прибутку (збитку) від конкретного виду діяльності та його розподіл;

- облік витрат, доходів та результатів від іншої операційної діяльності;

- облік розподілу чистого прибутку та нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) [62].

Як правило, більшість суб'єктів господарювання є платниками ПДВ, а в певних випадках й акцизного податку, які сплачуються з валового доходу. Їх обліковують:

- 1) у твердій сумі на одиницю реалізованої продукції (акцизний податок);

- 2) у процентному відношенні до відпускної ціни (ПДВ). Податки з валового доходу є одним із джерел доходу бюджету, що вноситься підприємствами з грошової виручки від реалізації продукції. Тому на основі розрахунку податків з доходу в обліку відображають виникнення заборгованості перед фінансовими органами за платежами до бюджету, з одного боку, та збільшення витрат за рахунок реалізації - з іншого.

Сплату податків з доходу здійснюють у встановлені законодавством строки шляхом перерахування відповідних сум з розрахункового рахунка.

Підприємства мають забезпечувати надійний контроль за своєчасністю і повнотою надходження коштів від покупців і замовників для того, щоб оплатили відвантажену (відпущену) їм продукцію (товари), виконані роботи і надані послуги. З цією метою аналітичний облік на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» має бути організований у переліку поданих покупцем (замовником) розрахункових документів.

Чистий дохід (виручка) від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з валового доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податкових платежів (рис. 1.4.).

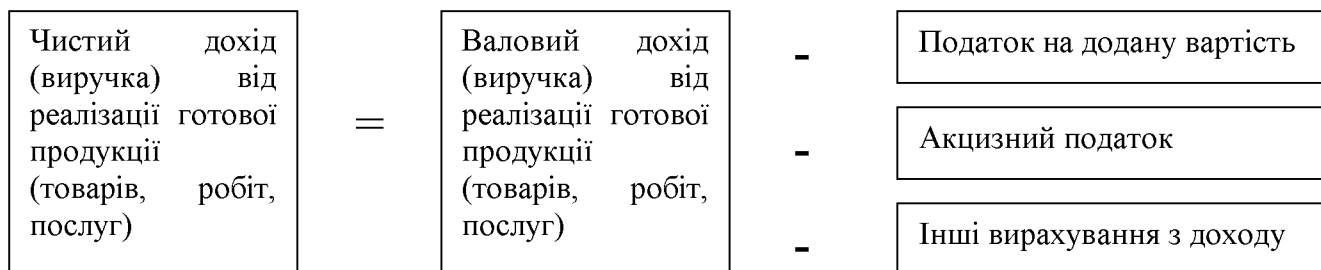


Рис. 1.4. Порядок формування чистого доходу (виручки) від реалізації продукції

Джерело: побудовано автором на основі норм чинного законодавства.

Наведена схема (рис. 1.4) у бухгалтерському обліку буде мати наступне відображення. Сума з рахунку 70 «Дохід (виручка) від реалізації» продукції (товарів, робіт, послуг), де відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів або послуг буде списана з відповідного рахунку на рахунок 79 «Фінансові результати». До того послідовно потрібно списати на зменшення валового доходу суми:

- нарахованих податкових платежів, а саме:
 - а) податку на додану вартість;
 - б) акцизного податку.
- наданих знижок, повернення товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), які потім відображаються у статті «Інші вирахування з доходу».

Після виконання наведених записів на рахунку 70 «Дохід від реалізації» залишиться сума чистого доходу від реалізації продукту (товару, наданої послуги), які переносяться на рахунок 79 «Фінансові результати».

Валовий прибуток (збиток) - це різниця між чистим доходом від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) (рис. 1.5.).

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Валовий} \\ \text{прибуток} \\ \text{(збиток)} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Чистий дохід} \\ \text{(виручка) від} \\ \text{(реалізації) готової} \\ \text{продукції (товарів,} \\ \text{робіт, послуг)} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{Виробнича} \\ \text{собівартість проданої} \\ \text{(реалізованої) готової} \\ \text{продукції (товарів,} \\ \text{робіт, послуг)} \end{array}}$$

Рис. 1.5. Методика визначення валового прибутку

Джерело: побудовано автором на основі норм чинного законодавства.

Собівартість реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) - це їх виробнича собівартість. Але для визначення валового прибутку попередньо потрібно визначити та відобразити в обліку собівартість проданої готової продукції, наданих послуг або проданих товарів.

Виробнича собівартість реалізованої готової продукції (робіт, послуг), відповідно до п. 11 П(С)БО № 16 «Витрати» складається з:

- 1) прямих матеріальних затрат;
- 2) прямих витрат на оплату праці;
- 3) інших прямих витрат;
- 4) виробничих накладних витрат [9].

Інші витрати включаються до собівартості виробничих запасів, якщо вони пов'язані з доставкою запасів до місць їх зберігання та доведення виробничих запасів до стану, придатного для використання у запланованих підприємством цілях.

На підприємствах торгівлі собівартість реалізованих товарів складається з витрат на їх придбання, які включають:

- 1) ціну придбання;
- 2) витрати на транспортування, навантаження та розвантаження;
- 3) інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів та послуг;
- 4) ввізне мито;
- 5) різні податки (крім тих, що відшкодовуються підприємству податковими органами).

Фінансовий результат - прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (виробничої, надання послуг або торговельної визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), адміністративних витрат та витрат на збут відповідного виду діяльності. Схематично цей процес представлено на рис. 1.6.

Адміністративні витрати представляють собою загальногосподарські витрати, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства [9].

Витрати на збут це витрати підприємства, які пов'язані з реалізацією продукції (товарів), а саме, - витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо [9].

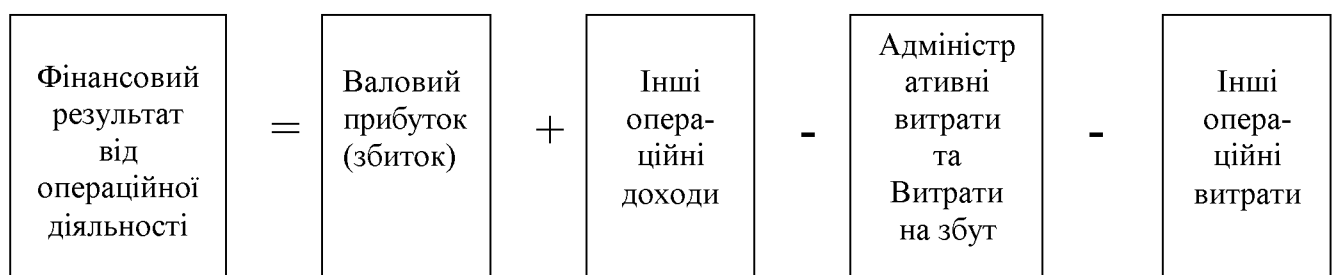


Рис. 1.6. Фінансовий результат від операційної діяльності.

Джерело: побудовано автором на основі норм чинного законодавства.

Інші операційні витрати представляють собою: «витрати на дослідження та розробки відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи"; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства); втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення» [9].

Отже, для того, щоб визначити чистий прибуток (збиток), потрібно до попереднього облікового процесу додати такі бухгалтерські проведення:

1. Списати адміністративні витрати;
2. Списати витрати на збуту;
3. Списати інші витрати операційної діяльності.

Після здійснення записів на рахунку 79 «Фінансові результати» по конкретному виду діяльності буде визначено чистий прибуток або збиток.

Величина чистого прибутку (збитку) визначається шляхом послідовного коригування фінансових результатів від операційної діяльності на величину фінансових результатів до оподаткування та витрат з податку на прибуток.

Так, фінансові результати до оподаткування визначаються як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, доходу від участі в капіталі, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат, витрат від участі в капіталі.

Дохід від участі в капіталі це дохід, отриманий суб'єктом господарювання від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

Інші фінансові доходи включають дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються методом участі в капіталі).

До складу інших доходів входять: дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності підприємства, але не пов'язані з його операційною діяльністю.

Відповідно до п. 27 П(С)БО № 16 «Витрати» «до фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до

Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» [9].

Втрати від участі в капіталі формуються внаслідок отриманих збитків, від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі [9].

Інші витрати включають «витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); втрати від зменшення корисності необоротних активів; втрати від безоплатної передачі необоротних активів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати діяльності» [9].

Розглянувши порядок визначення для цілей бухгалтерського обліку фінансових результатів, зупинимось на методиці їх відображення в синтетичному та аналітичному обліку

Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться за субрахунками:

791 «Результат операційної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої діяльності» [46].

По *кредиту* рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток [52].

По *кредиту* субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» підприємства відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів,

робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інші операційні доходи».

На дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

- собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредиту рахунка 90 «Собівартість реалізації»);
- адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 «Адміністративні витрати»);
- витрати на збут (з кредиту рахунка 93 «Витрати на збут»);
- належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредиту рахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» *кредитового обороту* (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційних доходів) з *дебетовим оборотом* (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

- на суму одержаного прибутку:

Д-т рах. 791 «Результат операційної діяльності»

К-т рах. 441 «Нерозподілений прибуток»;

- на суму збитку:

Д-т рах. 442 «Непокриті збитки»

К-т рах. 791 «Результат операційної діяльності».

Загальна схема формування фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку наведена на рис. 1.7.

На кредит субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують:

а) в кореспонденції з дебетом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» - дохід від участі в капіталі (дохід від інвестицій в асоційовані підприємства, в дочірні підприємства, від спільної діяльності);

б) в кореспонденції з дебетом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» - інші фінансові доходи (дивіденди, одержані від інших підприємств; відсотки, одержані за облігаціями чи іншими цінними паперами, інші доходи від фінансових операцій).

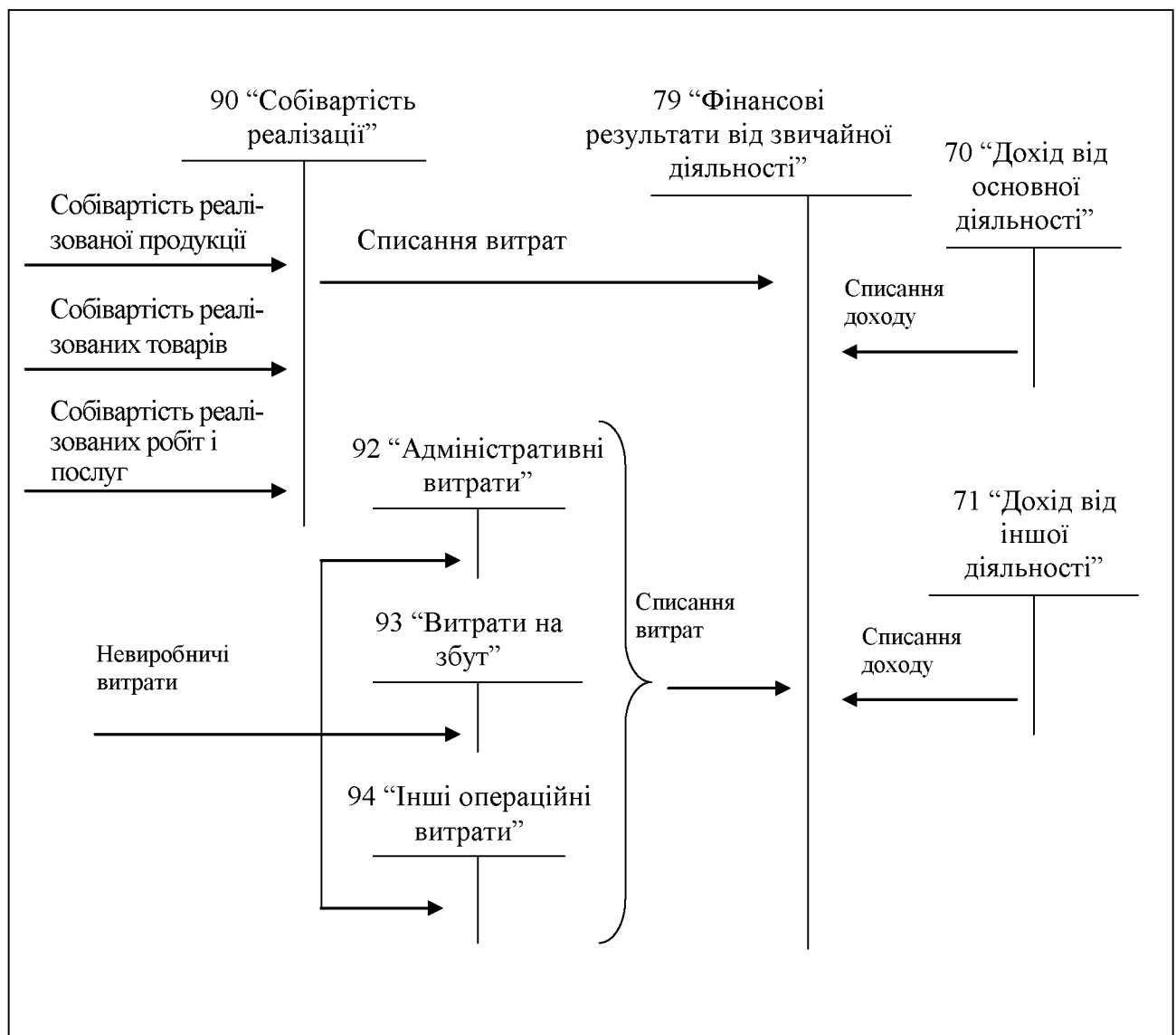


Рис 1.7. Формування фінансових результатів на рахунках бухгалтерського обліку
Джерело: побудовано автором на основі [46; 52].

На дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують:

а) в кореспонденції з кредитом рахунка 95 «Фінансові витрати» - фінансові витрати (нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів та ін.);

б) в кореспонденції з кредитом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» - втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства тощо.

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» (порівнянням кредитового і дебетового обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої діяльності. На кредит субрахунку 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.).

На дебеті субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності).

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунку 793 «Результат іншої діяльності», відповідними запасами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Таким чином на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за

звітний період - основної діяльності, фінансових операцій та іншої діяльності (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2.

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів, використання прибутку

Назва операції	Дебет	Кредит
Списані на фінансові результати діяльності:		
- доход від реалізації(готової, товарів, робот, послуг)	70	79
- інший операційний доход	71	79
- доход від участі в капіталі	72	79
- інші фінансові доходи	73	79
- інші доходи	74	79
Списані на фінансові результати витрати діяльності:		
- собівартість реалізації (готової продукції, товарів, робот, послуг)	79	90
- адміністративні витрати	79	92
- витрати на збут	79	93
- інші витрати операційної діяльності	79	94
- фінансові втрати	79	95
- втрати від участі в капіталі	79	96
- інші втрати	79	97
Відображено суму податку на прибуток	98	64
Списана в кінці року на фінансові результати сума податку на прибуток	79	98
Визначено та списано чистий фінансовий результат діяльності підприємства:		
- у сумі отриманого прибутку	79	441
- у сумі збитку	441	79
Відображено використання прибутку, отриманого підприємством:		
- на збільшення статутного капіталу	443	40
- нарахування дивідендів з акцій та іншим виплатам учасників	443	43
Списано в кінці року використаний прибуток на зменшення нерозподіленого прибутку	443	67
Списано непокриті збитки:		
- за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства	441	442
- за рахунок засобів резервного капіталу	43	442

Джерело: побудовано автором на основі [46; 52].

Для контролю за фінансовими результатами від звичайної діяльності підприємства та аналізу цих результатів, крім узагальнених на синтетичних рахунках 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 74 «Інші доходи»

та на інших рахунках даних, необхідні, деталізовані дані про фінансові результати діяльності підприємства. Такі деталізовані дані можна отримати лише з належно, раціонально організованого аналітичного обліку фінансових результатів.

Завдання раціональної організації аналітичного обліку фінансових результатів на кожному підприємстві полягають в тому, щоб відповідно до чинних П(С)БО на аналітичних рахунках фінансових результатів протягом року нарастаючим підсумком з початку року в розрізі звітних статей накопичувались дані про доходи та витрати підприємства, необхідні як для контролю та аналізу, так і для складання Звіту про фінансові результати. Отже, аналітичний облік фінансових результатів повинен бути організований так, щоб за підсумком кожного звітного періоду із аналітичного обліку фінансових результатів можна було взяти підсумкові дані і перенести їх на відповідну статтю Звіту про фінансові результати.

Виходячи з вище викладених вимог, аналітичний облік фінансових результатів має бути організований на підприємстві з врахуванням специфіки його діяльності, тобто видів операційної (основної) діяльності, іншої діяльності і змісту показників Звіту про фінансові результати. Підприємства, організовуючи аналітичний облік фінансових результатів на звітний рік, повинні виходити із переліку та економічного змісту статей Звіту про фінансові результати. Враховуючи зміст окремих статей звіту в ньому здійснюється послідовне визначення чистого прибутку або збитку підприємства за звітний період.

1.3. Мета, завдання, процедури аудиту фінансових результатів

Цільова спрямованість аудиту фінансових результатів пов'язана із встановлення об'єктивної істини з питань достовірності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходів, витрат і

фінансових результатів та донесення цієї істини до потенційних користувачів інформації шляхом надання аудиторського висновку.

Для досягнення цієї мети необхідно:

- перевірити, чи відповідають показники доходів, витрат та фінансових результатів, сформованих в системі бухгалтерського обліку показникам, відображеним у Звіті про фінансові результати в усіх суттєвих аспектах та нормативним документам, які регламентують порядок його підготовки;

- перевірити достовірність визначення показника прибутковості акцій;

- провести зіставлення показників за доходами, витратами і фінансовими результатами з відповідними показниками минулих років та із плановими завданнями;

- підтвердити або спростувати інформацію про доходи, витрати і фінансові результати діяльності, які відображені у Звіті про фінансові результати, шляхом подання аудиторського висновку.

До основних документів, якими слід керуватися під час дослідження операцій за доходами, витратами і фінансовими результатами слід керуватися наступними нормативними документами:

- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [51];

- Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [20];

- Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [16];

- Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9];

- Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. №291 [52];

- Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства

фінансів України від 30.11.99 р. № 291, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. № 892/4185 зі змінами і доповненнями [46];

- Господарським кодексом України [12];

- Податковим кодексом України [47].

Враховуючи визначену мету аудиту фінансових результатів, визначені завдання, а також сформовані в обліковій системі підприємства інформаційні джерела, вважаємо, що можна сформулювати ключові завдання аудиту фінансових результатів (загальна оцінка досягнутого рівня фінансових результатів; визначення структурних зміни у формуванні фінансових результатів; виявлення резервів збільшення фінансових результатів; встановлення фінансових результатів акціонерної діяльності; визначення відносних показників прибутковості (збитковості) та їх характеристика) та відповідні їм досліджувані показники (табл. 1.3).

Інформаційні потоки, що пов'язані із формуванням фінансових результатів, які є предметом аудиторського дослідження відображені на рис. 1.8.

З метою перевірки достовірності відображеної в обліку інформації про отримані підприємством фінансові результати аудитор повинен вивчити:

- елементи облікової політики суб'єкта господарювання з питань формування доходів, витрат і фінансових результатів;

- достовірність проведених операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів;

- здійснювані записи в первинних документах, регістрах обліку і звітності за доходами, витратами і фінансовими результатами;

- інформацію про доходи, витрати і фінансові результати, що знайшла відображення в документально оформлених результатах попередніх перевірок.

Перш ніж розпочинати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити рівень суттєвості конкретних груп доходів (відповідно до П(С)БО 15) у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу несуттєвим, він може не зосереджувати увагу на перевірці цього виду доходу, а приділити увагу власне суттєвим доходам.

Характеристика завдань та досліджуваних показників аудиту фінансових результатів

№ з/п	Завдання аудиту фінансових результатів	Зміст досліджуваних показників
1	Загальна оцінка досягнутого рівня	- обсяг і динаміка валового, чистого прибутку (збитку) в цілому і за видами діяльності; - рентабельність авансового капіталу і витрат та їх динаміка.
2	Структурні зміни у формуванні фінансових результатів	- зміна питомої ваги прибутку (збитку) операційної діяльності; - зміна питомої ваги прибутку (збитку) фінансової діяльності; - зміна частки прибутку (збитку) від участі в капіталі; - вплив податків і зборів на формування чистого прибутку (збитку).
3	Резерви збільшення фінансових результатів	- обсяг втрат прибутку у зв'язку з неправильним визнанням доходів і витрат; - обсяг недоотриманого прибутку за факторами обсягу, структури, собівартості і цін; - обсяг втрат прибутку від участі в капіталі.
4	Фінансові результати акціонерної діяльності	- зміна чистого прибутку в розрахунку на просту акцію; - дивіденди на просту акцію; - частка прибутку (збитку) від інвестицій в асоційовані підприємства від спільної діяльності і від інвестицій у дочірні підприємства; - зміна чистого прибутку власників простих акцій під впливом дивідендів на привілейовані акції.
5	Відносні характеристики прибутковості (збитковості)	- співвідношення валового (чистого) прибутку до всього авансового (власного чи залученого) капіталу; - співвідношення чистого прибутку до фінансових інвестицій (у тому числі довгострокових і поточних); - дивіденди на акціонерний капітал; - рентабельність акцій; - інші.

Джерело: побудовано автором на основі узагальнення літературних джерел.

Із метою визначення кількості аудиторських процедур, необхідних для проведення аудиту фінансових результатів, аудитору слід провести тестування системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку, яке дозволить отримати відповіді на такі запитання:

- чи з достатнім рівнем деталізації здійснюється аналітичний облік доходів?
- чи належним чином санкціонується відвантаження готової продукції (товарів, робіт, послуг)?

- чи узгоджуються дані аналітичного обліку із регістрами синтетичного обліку та Головної книги?

- чи відповідає бухгалтерський облік доходів, витрат і фінансових результатів чинним нормативно-правовим актам?



Рис. 1.8. Предметна область аудиторського дослідження інформації про фінансові результати діяльності підприємства

Джерело: побудовано автором на основі [32].

Після визначення суттєвості груп доходів та оцінки системи внутрішнього контролю й системи бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме і який метод організації перевірки буде застосовувати (суцільний, вибірковий, комбінований).

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

- доходи одержані за результатами реально здійснених операцій у процесі звичайної діяльності;
- відображені у звітності доходи відповідають інформації, яка узагальнена на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- доходи, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами на відвантажену продукцію, виконані роботи та надані послуги;
- доходи відображені у відповідному періоді;
- доходи висвітленні в примітках до фінансової звітності належним чином.

Аудит фінансових результатів включає декілька послідовних етапів [32]:

1. Перевірка правильності визначення доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

2. Перевірка правильності формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

3. Перевірка правильності визначення інших доходів від операційної діяльності (доходи від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів). Паралельно проводиться аудит інших операційних витрат, які включають собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнанні економічні санкції.

4. Перевірка правильності формування прибутку від операційної діяльності (основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю) - це алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

5. Проводиться аудит:

- інших фінансових доходів - дивіденди, відсотки отримані від фінансових інвестицій;

- доходів від участі в капіталі - включає доход отриманий від інвестицій у дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі;

- інших доходів - включають доход від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів.

6. Перевіряється правильність визначення прибутку до оподаткування та суми податку на прибуток. Прибуток до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат (збитків). Податок на прибуток визначається відповідно до Податкового кодексу України та П(С)БО 17 «Податок на прибуток», й проводиться взаємне порівняння (контроль) відповідних показників Звіту про фінансові результати з Декларацією з податку на прибуток підприємства.

Враховуючи, що фінансові результати діяльності підприємства формуються здебільшого за рахунок отриманих доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), то основна увага під час проведення аудиту зосереджується на перевірці правильності формування і визначення таких.

При здійсненні операцій із реалізації продукції (робіт, послуг), між продавцем продукції і її покупцем укладається договір купівлі-продажу, за яким одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати продукцію (товар) у власність іншій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти продукцію (товар) та сплатити за неї визначену у договорі суму грошових коштів.

Аудитору необхідно впевнитися, що:

- господарські операції з продажу продукції, товарів, надання послуг тощо оформлені відповідними договорами;

- договори укладені відповідно до вимог чинного законодавства;

- укладені договори не є обтяжливими для підприємства;

- ціна реалізації за договором відповідає затвердженій калькуляції [32].

Якщо під час перевірки були встановлені факти реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без укладання договорів, аудитор повинен такі факти зафіксувати в робочому документі.

Перевіряючи операції з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), які здійснені відповідно до оформлених договорів купівлі-продажу, підряду тощо, необхідно здійснити вибірккову перевірку відповідності оформлення договорів вимогам Цивільного кодексу України (глава 52, 53, 54, 61, 63, 64 і т. ін.) [65].

Як вже зазначалося, найбільшу частку у доходах підприємства становлять доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Величина цих доходів залежить від обсягу та кількості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та реалізаційних цін. Під час перевірки аудитором необхідно перевірити чинники, які впливають на достовірність відображеної в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності інформації щодо доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

У першу чергу, перевірці повинна підлягати інформація щодо відповідності кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку та даними оформлених документів на відвантаження продукції. За умови виявлення значних відхилень даних складського обліку від даних документації на реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг) аудитором необхідно розширити межі аудиторського дослідження.

Перевіряючи операції, пов'язані із визначенням доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно уважно вивчати відповідність цін реалізації, які зазначені у документах на реалізацію цінам, які установлені відповідними калькуляціями. У разі виявлення відхилень аудитор повинен розрахувати суму недоодержаних підприємством доходів, з'ясувати причини наявних відхилень та взяти пояснення у відповідальних осіб.

Якщо за даними такої перевірки аудитором встановлено значну кількість фактів відхилень у цінах, то необхідно розширити межі вибіркового дослідження.

За встановленими фактами відхилень у цінах реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) аудитор повинен провести детальне дослідження та визначити:

- яким покупцям продукція відвантажувалася за цінами, які були нижчі за ціни, встановлені калькуляцією;

- як ці факти вплинули на величину доходів підприємства;

- хто з персоналу причетний до таких операцій з реалізації;

- чи може бути виправдана необхідність і доцільність такої реалізації.

Перевіряючи правильність формування й розподілу прибутку підприємства необхідно враховувати положення таких документів:

- засновницьких документів і статуту підприємства;

- висновків перевірки проведених службою внутрішнього контролю та актів перевірки, проведеної ревізійною комісією акціонерного товариства;

- актів перевірки аудиторськими фірмами;

- протоколів зборів акціонерного товариства;

- письмових звітів спостережної Ради акціонерного товариства про результати перегляду річного балансу;

- актів перевірки діяльності акціонерного товариства органами податкової служби та іншими контролюючими органами.

При проведенні аудиту також слід перевірити дотримання порядку підготовки рішень про розподіл прибутку акціонерного товариства, своєчасного його прийняття.

Аудиторська перевірка фінансових результатів завершується узагальненням результатів перевірки, робляться відповідні висновки та готуються обґрунтовані пропозиції щодо усунення недоліків і використання виявлених резервів зростання прибутку підприємства.

1.4. Порядок проведення аналізу фінансових результатів

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства є базовим елементом системи оцінювання ефективності його діяльності. Під час його проведення необхідно вирішити ряд взаємопов'язаних завдань, основними з яких

є: «вивчення можливостей одержання прибутку відповідно до наявного ресурсного потенціалу підприємства і кон'юнктури ринку; систематичний контроль за процесом формування прибутку і зміною його динаміки; визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на фінансові результати й оцінювання якості прибутку; виявлення резервів збільшення суми прибутку і підвищення рівня прибутковості бізнесу; оцінювання роботи підприємства з використання можливостей збільшення прибутку і рентабельності; розробка рекомендацій з підвищення ефективності системи управління прибутком» [53].

Основними джерелами інформації для проведення аналізу фінансових результатів є дані аналітичного обліку в розрізі рахунків фінансових результатів, форми фінансової звітності (форма № 1 «Баланс. Звіт про фінансовий стан», форма № 2 «Звіт про фінансові результати», форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів», форма № 4 «Звіт про власний капітал», форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», дані внутрішньогосподарського управлінського обліку та управлінської звітності), ключові показники Бізнес-плану.

Базуючись на визначених у наукових джерелах завданнях аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, вважаємо за доцільне визначити основні напрями та послідовні етапи проведення аналізу фінансових результатів з метою оцінювання ефективності діяльності підприємства:

1. аналіз складу та динаміки зміни фінансових результатів діяльності підприємства;
2. аналіз фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
3. аналіз асортиментної політики підприємства та оцінювання її впливу на формування фінансових результатів;
4. аналіз рівня середньореалізаційних цін на продукцію (товари, роботи, послуги);
5. аналіз показників рентабельності діяльності підприємства;
6. виявлення резервів зростання фінансових результатів та рентабельності діяльності підприємства.

Враховуючи, що найбільшу частку прибутку підприємство одержує від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), аналіз фінансових результатів діяльності підприємства починається саме із дослідження динаміки виконання плану прибутку від реалізації продукції та визначення факторів зміни її суми.

В цілому по підприємству величина одержаного прибутку від реалізації продукції залежить від таких факторів: обсягу реалізованої продукції ($ВП$), структури реалізованої продукції ($ПВ_i$); собівартості реалізованої продукції (C_i) та рівня середньореалізаційних цін ($Ц_i$):

$$\Pi = \sum [ВП_{заг} \times ПВ_i (Ц_i - C_i)]$$

Обсяг реалізованої продукції може здійснювати як позитивний, так і негативний вплив на величину прибутку. За умови збільшення обсягів реалізації рентабельної продукції відбувається збільшення суми отриманого прибутку. Якщо ж продукція, яка реалізується є збитковою, то збільшення обсягу її реалізації призводить до зменшення суми прибутку.

Структура реалізованої продукції також здійснює різний вплив на суму прибутку. Якщо в загальному обсязі реалізованої продукції збільшується частка більш рентабельних її видів, то величина прибутку зростає, і навпаки, якщо збільшується частка низькорентабельної або збиткової продукції, то це призводить до зменшення загальної суми прибутку підприємства.

Собівартість продукції і величина прибутку знаходяться в обернено-пропорційній залежності: при зниженні собівартості відбувається зростання суми прибутку, і навпаки, зростання собівартості спричиняє зниження прибутку.

Зміна рівня середньореалізаційних цін прямо-пропорційно впливає на суму прибутку: збільшення рівня ціни спричиняє зростання суми прибутку, і навпаки, - зменшення рівня ціни призводить до зниження величини прибутку.

Розрахунок впливу зазначених факторів на величину прибутку можна здійснити на основі методу ланцюгових підстановок. Для цього слід знайти суму прибутку при фактичному обсязі реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та базовому значенні решти факторів. Насамперед, розраховують індекс обсягу

реалізації продукції ($I_{ВП}$), після чого базову суму прибутку коригують на його рівень.

Індекс обсягу реалізованої продукції розраховують шляхом ділення фактичного обсягу реалізації продукції на її базовий рівень у натуральному умовно-натуральному або вартісному вираженні (в залежності від того, однорідною чи не однорідною є реалізована продукція за своїм складом), для чого доцільного використовувати базовий (плановий) рівень собівартості окремих видів продукції, оскільки собівартість у порівнянні із виручкою, менше піддається впливу структурного фактора.

$$I_{ВП} = \frac{\sum VП_{i1}}{\sum VП_{i0}}$$

Далі визначають суму прибутку при фактичному обсязі і структурі реалізованої продукції та базовому рівні собівартості і базовому рівні ціни. Для цього від умовної суми чистого доходу віднімають умовну суму витрат:

$$\sum (ВП_{i1} \times Ц_{i0}) - \sum (ВП_{i1} \times C_{i0})$$

Слід також визначити, скільки прибутку могло б отримати підприємство при фактичному обсязі реалізованої продукції, структурі і цінах та базовому рівні собівартості продукції. Для цього від фактичної суми чистого доходу віднімають умовну суму витрат:

$$\sum (ВП_{i1} \times Ц_{i1}) - \sum (ВП_{i1} \times C_{i0}).$$

Результати факторного аналізу дають можливість оцінити якість прибутку. «Якість прибутку від основної діяльності вважається високою, якщо її збільшення зумовлене зростанням обсягу продажів, зниженням собівартості продукції. Низька якість прибутку характеризується зростанням цін на продукцію без збільшення фізичного обсягу продажів і зниження витрат на гривню продукції» [53].

На наступному етапі аналізу досліджують рівень виконання плану та динаміку прибутку від реалізації окремих видів продукції. Величина прибутку від реалізації окремих видів продукції залежить від таких факторів: обсягу продажу продукції ($ВП_i$), середньореалізаційних цін ($Ц_i$) та собівартості (C_i). побудуємо

факторну модель прибутку від реалізації продукції окремих видів, яка буде мати такий вигляд:

$$\Pi_i = VPP_i(\Pi_i - C_i).$$

Наведемо нижче порядок розрахунку впливу факторів на зміну суми прибутку за окремими видами продукції з використання методу ланцюгових підстановок :

$$\Pi_0 = VPP_0(\Pi_0 - C_0);$$

$$\Pi_{ум1} = VPP_1(\Pi_0 - C_0);$$

$$\Pi_{ум2} = VPP_1(\Pi_1 - C_0);$$

$$\Pi_1 = VPP_1(\Pi_1 - C_1).$$

$$\Delta\Pi_{заг} = \Pi_1 - \Pi_0;$$

$$\Delta\Pi_{VPP} = \Pi_{ум1} - \Pi_0;$$

$$\Delta\Pi_{\Pi} = \Pi_{ум2} - \Pi_{ум1};$$

$$\Delta\Pi_C = \Pi_1 - \Pi_{ум2}.$$

Розрахунок впливу зазначених вище факторів за методом абсолютних різниць здійснюється за формулами:

$$\Delta\Pi_{VPP} = (VPP_1 - VPP_0)(\Pi_0 - C_0);$$

$$\Delta\Pi_{\Pi} = (\Pi_1 - \Pi_0)VPP_1;$$

$$\Delta\Pi_C = (C_1 - C_0)VPP_1.$$

Здійснені таким чином розрахунки, дають можливість визначити за якими видами продукції прибуток збільшився, а за якими зменшився, які фактори впливають позитивно на величину прибутку, а які негативно та у якій мірі. Далі вивчають причини зміни обсягів продажів, ціни і собівартості кожного конкретного виду продукції.

Обсяг прибутку значною мірою залежить від фінансових результатів діяльності, не пов'язаних із реалізацією продукції. Це насамперед доходи від інвестиційної і фінансової діяльності, а також інші операційні доходи і витрати.

У процесі аналізу вивчають склад, динаміку, рівень виконання плану та фактори зміни величини збитків і прибутку в кожному конкретному випадку.

«Рентабельність - це ступінь дохідності, вигідності, прибутковості бізнесу. Її вимірюють за допомогою цілої системи відносних показників, які характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямків діяльності (виробничої, комерційної, інвестиційної тощо), вигідність виробництва продукції і послуг окремих видів. Показники рентабельності повніше, ніж прибуток, характеризують результати господарювання, тому що їхня величина відображає співвідношення ефекту з вкладеним капіталом або спожитими ресурсами. Їх використовують для оцінювання діяльності підприємства і як інструмент в інвестиційній політиці та ціноутворенні» [53].

На думку Г.В. Савицької показники рентабельності доцільно об'єднувати в декілька груп: «1) показники, що базуються на витратному підході (рентабельність продукції, рентабельність операційної діяльності, рентабельність інвестиційної діяльності та окремих інвестиційних проектів, рентабельність звичайної діяльності); 2) показники, що характеризують прибутковість продажів (валова рентабельність продажів і чиста рентабельність продажів); 3) показники, в основі яких лежить ресурсний підхід (рентабельність сукупних активів або загальна рентабельність, рентабельність операційного капіталу, рентабельність основного капіталу, рентабельність оборотного капіталу, рентабельність власного капіталу і тощо)» [53].

До основних показників рентабельності діяльності підприємства, які розраховуються під час проведення аналізу фінансових результатів відносяться: рентабельність продукції, рентабельність операційної діяльності, рентабельність обороту, рентабельність операційного капіталу, рентабельність сукупного капіталу, рентабельність продукції.

Рентабельність продукції (R_{Π}) розраховують як частку прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ($\Pi_{\Pi\Pi}$) та суми витрат на реалізовану продукцію ($B_{\Pi\Pi}$):

$$R_{\Pi} = \frac{\Pi_{\Pi\Pi}}{B_{\Pi\Pi}}$$

Даний показник показує, скільки прибутку отримує підприємство з кожної гривні, яка витрачена на виробництво і реалізацію продукції. Даний показник можна розраховувати як в цілому по підприємству, так і в розрізі окремих підрозділів та видів продукції.

Рентабельність операційної діяльності (P_{OD}) розраховується в цілому по підприємству як частка бруто-прибутку від операційної діяльності (Π_{OD}) та величина загальної суми витрат на операційну діяльність (B_{OD}):

$$P_{OD} = \frac{\Pi_{OD}}{B_{OD}}$$

Рентабельність операційної діяльності характеризує окупність витрат в операційній діяльності. Цей показник відображає загальні результати роботи підприємства, оскільки під час його розрахунку враховуються не тільки реалізаційні, а й позареалізаційні результати, що включаються до основної діяльності.

Для визначення дохідності інвестиційних проектів отриману суму прибутку від інвестиційної діяльності ділять на суму понесених інвестиційних витрат (IB):

$$PI = \frac{\Pi_{ID}}{IB}$$

Показник рентабельності продажів (обороту), який характеризує ефективність виробничої і комерційної діяльності підприємства, розраховують шляхом ділення прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на суму отриманого чистого доходу (Π_{PP}). Цей показник розраховують як в цілому по підприємству так і в розрізі окремих видів продукції:

$$P_{об} = \frac{\Pi_{PP}}{\Pi_{ЧД}}$$

Рентабельність (дохідність) операційного капіталу характеризує дохідність капіталу, який використовується в основній діяльності (тобто в процесі постачання, виробництва та збутовій діяльності) й обчислюється як відношення прибутку від операційної діяльності (Π_{od}) до середньорічної суми операційного капіталу (OK):

$$P_{OK} = \frac{\Pi_{od}}{OK}$$

Рентабельність (дохідність) сукупного капіталу, характеризує дохідність всього сукупного капіталу який вкладено в активи підприємства. Даний показник розраховується діленням загальної суми прибутку до виплати процентів і податків (*EBIT*) на середньорічну вартість всього інвестованого в діяльність підприємства капіталу (*KL*):

$$BEP = \frac{EBIT}{KL}$$

Під час проведення аналізу показників рентабельності досліджується динаміка їх зміни та застосовується методика факторного аналізу з метою визначення ключових факторів, які спричиняють зміну їх рівня.

Рівень рентабельності продукції, який розраховується у цілому по підприємству, залежить від трьох основних факторів першого рівня підпорядкованості: зміни структури реалізованої продукції, її собівартості та середніх цін реалізації.

Факторну модель цього показника можна представити у наступному вигляді:

$$P = \frac{\Pi(\text{при } VPII_{3a2}, PB_1, C_1, C_1)}{B(\text{при } VPII_{3a2}, PB_1, C_1)}$$

Розрахунок впливу факторів першого рівня підпорядкованості на зміну рівня рентабельності в цілому по підприємству можна виконати із використанням методу ланцюгових підстановок:

$$P_0 = \frac{\Pi_0(\text{при } VPII_{3a20}, PB_0, C_0, C_0)}{B_0(\text{при } VPII_{3a20}, PB_0, C_0)};$$

$$P_{ym1} = \frac{\Pi_{ym1}(\text{при } VPII_{3a21}, PB_0, C_0, C_0)}{B_{ym1}(\text{при } VPII_{3a21}, PB_0, C_0)};$$

$$P_{ym2} = \frac{\Pi_{ym2}(\text{при } VPII_{3a21}, PB_1, C_0, C_0)}{B_{ym2}(\text{при } VPII_{3a21}, PB_1, C_0)};$$

$$P_{ym3} = \frac{\Pi_{ym3}(\text{при } VPII_{3a21}, PB_1, C_1, C_0)}{B_{ym2}(\text{при } VPII_{3a21}, PB_1, C_0)};$$

$$P_1 = \frac{\Pi_1(\text{при } VPII_{3a21}, PB_1, C_1, C_1)}{B_1(\text{при } VPII_{3a21}, PB_1, C_1)}.$$

$$\Delta P_{3a2} = P_1 - P_0;$$

у тому числі:

$$\Delta P_{VPII} = P_{ym1} - P_0;$$

$$\Delta P_{PB} = P_{ум2} - P_1;$$

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум3} - P_{ум2};$$

$$\Delta P_C = P_1 - P_{ум3}.$$

Далі необхідно провести факторний аналіз рентабельності продукції кожного виду. Рівень рентабельності продукції окремих видів залежить від зміни середньореалізаційних цін і собівартості одиниці продукції:

$$P_i = \frac{\Pi_i}{B_i} = \frac{VP\Pi_i(\Pi_i - C_i)}{VP\Pi_i \times C_i} = \frac{\Pi_i - C_i}{C_i} = \frac{\Pi_i}{C_i} - 1.$$

Розрахунок впливу цих факторів на зміну рівня рентабельності окремого виробу можна виконати з використанням методу ланцюгових підстановок:

$$P_o = \frac{\Pi_o - C_o}{C_o};$$

$$P_{ум} = \frac{\Pi_1 - C_o}{C_o};$$

$$P_1 = \frac{\Pi_1 - C_1}{C_1}.$$

Такі розрахунки роблять за кожним видом товарної продукції, після чого визначають, які види продукції на підприємстві дають більший дохід, як змінився рівень рентабельності за досліджуваний період та які фактори на це вплинули.

Аналогічно проводять факторний аналіз рентабельності продажів (обороту). Факторна модель цього показника, обчисленого в цілому по підприємству, матиме наступний вигляд:

$$P_{об} = \frac{\Pi_{РП} = f[VP\Pi_{заг}, \Pi B_i, \Pi_i, C_i]}{ЧД = f[VP\Pi_{заг}, \Pi B_i, \Pi_i]}$$

Розрахунок впливу цих факторів з використанням методу ланцюгових підстановок здійснюється за наступними формулами:

$$P_o = \frac{\Pi_o(при VP\Pi_{заг0}, \Pi B_o, \Pi_o, C_o)}{ЧД_o(при VP\Pi_{заг0}, \Pi B_o, \Pi_o)};$$

$$P_{ум1} = \frac{\Pi_{ум1}(при VP\Pi_{заг1}, \Pi B_1, \Pi_o, C_o)}{ЧД_{ум1}(при VP\Pi_{заг1}, \Pi B_1, \Pi_o)};$$

$$P_{ум2} = \frac{\Pi_{ум2}(при VP\Pi_{заг1}, \Pi B_1, \Pi_1, C_o)}{ЧД_1(при VP\Pi_{заг1}, \Pi B_1, \Pi_1)};$$

$$P_1 = \frac{\Pi_1(при VP\Pi_{заг1}, \Pi B_1, \Pi_1, C_1)}{ЧД_1(при VP\Pi_{заг1}, \Pi B_1, \Pi_1)}.$$

$$\Delta P_{заг} = P_1 - P_o$$

у тому числі:

$$\Delta P_{ПВ} = P_{ум1} - P_0;$$

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум2} - P_{ум1};$$

$$\Delta P_C = P_I - P_{ум2}.$$

Рівень рентабельності продажів продукції окремих видів залежить від таких показників як: середній рівень ціни і собівартості:

$$P_{об} = \frac{\Pi_i}{ЧД_i} = \frac{ВП\Pi_i(\Pi_i - C_i)}{ВП\Pi_i \times \Pi_i} = \frac{\Pi_i - C_i}{\Pi_i}$$

Вплив зазначених факторів на зміну рівня рентабельності продажів продукції окремого виду можна розрахувати за наступними формулами:

$$P_0 = \frac{\Pi_0 - C_0}{\Pi_0};$$

$$P_{ум} = \frac{\Pi_1 - C_0}{\Pi_1};$$

$$P_I = \frac{\Pi_1 - C_I}{\Pi_1};$$

$$\Delta P_{заг} = P_I - P_0$$

у тому числі:

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум} - P_0;$$

$$\Delta P_C = P_I - P_{ум}.$$

Аналіз рентабельності операційного капіталу виконують за постійною факторною моделлю:

$$P_{OK} = \frac{\Pi_{ОД}}{OK} = \frac{\Pi_{ОД}}{ЧД:K_{ОБ}} = \frac{f[ВП\Pi_{заг}, ПВ_i, \Pi_i, C_i, I\Phi P]}{f[ВП\Pi_{заг}, ПВ_i, \Pi_i, K_{ОБ}]}, \text{ де}$$

$\Pi_{ОД}$ — прибуток від операційної діяльності, до складу якого входять прибуток від реалізації продукції та інші операційні результати ($I\Phi P$).

У даній моделі середньорічна сума операційного капіталу (OK) залежить від чистого доходу від продажу ($ЧД$) та від коефіцієнту оборотності капіталу ($K_{ОБ}$), який розраховуються як співвідношення чистого доходу та середньорічної суми основного і оборотного капіталу. Чим швидше капітал обертається на підприємстві, тим менше капіталу необхідно для забезпечення запланованого обсягу продажу. І навпаки, уповільнення оборотності капіталу тягне за собою

необхідність додаткового залучення коштів для забезпечення такого самого обсягу виробництва та реалізації продукції.

Факторний аналіз рентабельності операційного капіталу на основі використання методу ланцюгових підстановок буде мати такий вигляд:

$$P_{OK_0} = \frac{\Pi_{OD_0}(\text{при } VPP_{заг0}, ПВ_{i0}, Ц_{i0}, C_{i0}, I\Phi P_0)}{OK_0(\text{при } VPP_{заг0}, ПВ_{i0}, Ц_{i0}, K_{об0})};$$

$$P_{OK_{ум1}} = \frac{\Pi_{OD_{ум2}}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i0}, C_{i0}, I\Phi P_0)}{OK_{ум2}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i0}, K_{об0})};$$

$$P_{OK_{ум2}} = \frac{\Pi_{OD_{ум3}}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, C_{i0}, I\Phi P_0)}{OK_{ум3}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, K_{об0})};$$

$$P_{OK_{ум3}} = \frac{\Pi_{OD_{ум4}}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_0)}{OK_{ум3}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, K_{об0})};$$

$$P_{OK_{ум4}} = \frac{\Pi_{OD_1}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_1)}{OK_{ум3}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, K_{об0})};$$

$$P_{OK_1} = \frac{\Pi_{OD_1}(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_1)}{OK_1(\text{при } VPP_{заг1}, ПВ_{i1}, Ц_{i1}, K_{об1})}.$$

Зміна рівня рентабельності капіталу визначається:

$$\Delta P_{заг} = P_1 - P_0$$

у тому числі за рахунок:

$$\Delta P_{ПВ} = P_{ум1} - P_0;$$

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум2} - P_{ум1};$$

$$\Delta P_C = P_{ум3} - P_{ум2};$$

$$\Delta P_{I\Phi P} = P_{ум4} - P_{ум3};$$

$$\Delta P_{Kоб} = P_1 - P_{ум4}.$$

Поглиблений аналіз передбачає дослідження впливу факторів другого рівня підпорядкованості, від яких залежить зміна середньореалізаційних цін, собівартості продукції та позареалізаційних результатів.

На завершальному етапі аналізу фінансових результатів здійснюється визначення резервів зростання прибутку.

Резерви збільшення суми прибутку визначаються в розрізі кожного виду товарної продукції. Основними джерелами таких резервів можуть бути: збільшення обсягу реалізації продукції, зниження собівартості продукції,

підвищення якості продукції, реалізація продукції на більш вигідних ринках збуту тощо.

З метою визначення резервів зростання прибутку за рахунок збільшення обсягу реалізації продукції слід виявлений раніше резерв зростання обсягу реалізації продукції помножити на фактичний прибуток з розрахунку на одиницю продукції відповідного виду:

$$P \uparrow \Pi_{VPP} = \sum (P \uparrow VPP_i \times \Pi_{il}^{od}).$$

Розрахунок резервів зростання прибутку за рахунок зниження собівартості продукції здійснюють наступним чином: попередньо виявлений резерв зниження собівартості продукції кожного виду слід помножити на плановий обсяг її продажів з урахуванням резервів його зростання:

$$P \uparrow \Pi_C = \sum (P \downarrow C_i (VPP_{il} + P \uparrow VPP_i)).$$

Значним резервом зростання прибутку є покращення якості продукції. Для розрахунку цього показника необхідно заплановану зміну частки кожного сорту продукції помножити на відпускну ціну відповідного сорту, результати підсумовуються й отриману зміну середньої ціни потім множать на запланований обсяг реалізації продукції:

$$P \uparrow \Pi = \sum (\Delta PB_i \times C_{il}) (VPP_{il} + P \uparrow VPP_i).$$

Аналогічним чином розраховують резерви зростання прибутку за рахунок зміни ринків збуту.

Основними джерелами резервів зростання рівня рентабельності продукції є збільшення величини прибутку від реалізації продукції ($P \uparrow \Pi$) та зниження собівартості продукції ($P \downarrow C$). Для розрахунку резервів можна використати наступну формулу [59]:

$$P \uparrow P = P_m - P_l = \frac{\Pi_m}{B_m} - \frac{\Pi_l}{B_l} = \frac{\Pi_l + P \uparrow \Pi}{\sum (VPP_i \times C_{im})} - \frac{\Pi_l}{B_l}, \text{ де}$$

$P \uparrow P$ - резерв зростання рентабельності продукції;

P_m - рентабельність можлива;

P_l - рентабельність фактична;

Π_l, Π_m - відповідно фактична і можлива сума прибутку;

$P \uparrow \Pi$ - резерв зростання прибутку від реалізації продукції;

VPP_m - можливий обсяг реалізації продукції з урахуванням виявлених резервів його зростання;

C_{im} - можливий рівень собівартості i -х видів продукції з урахуванням виявлених резервів зниження;

B_1, B_m - відповідно фактична і можлива сума витрат на реалізовану продукцію.

Визначення резерву підвищення рівня рентабельності операційного капіталу може бути здійснено за формулою [59]:

$$P \uparrow P_{OK} = P_m - P_l = \frac{П_{ОД} + P \uparrow П_{РП}}{ОК_1 - P \downarrow ОК + ОК_Д} - P_l, \text{ де}$$

$П_{ОД}$ - загальна сума прибутку від операційної діяльності до виплати процентів і податків;

$P \uparrow П_{РП}$ - резерв збільшення бруто-прибутку від реалізації продукції;

$ОК_1$ - фактична середньорічна сума основного й оборотного капіталу в звітному періоді;

$P \downarrow ОК$ - резерв скорочення суми операційного капіталу за рахунок прискорення його оборотності;

$ОК_Д$ - додаткова сума основного й оборотного капіталу, необхідна для освоєння резервів зростання прибутку.

Завершальним етапом аналізу фінансових результатів є розробка заходів для освоєння виявлених резервів та системи здійснення моніторингу.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретико - методичних основ обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів в інформаційній системі оцінювання ефективності діяльності суб'єкта господарювання дозволяє сформулювати такі висновки:

1. Узагальнення теоретичних підходів щодо трактування економічної сутності фінансових результатів дозволяє визначити, що фінансові результати - це прибуток або збиток який отримує суб'єкт господарювання внаслідок своєї діяльності та є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та дає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності. Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання таких доходів.

2. Фінансові результати діяльності підприємства характеризуються наступними показниками: валовий прибуток (збиток), фінансові результати від операційної діяльності, фінансові результати до оподаткування, чистий прибуток.

3. Облік фінансових результатів (прибутків і збитків) здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати». На цьому рахунку збираються чистий дохід та всі витрати підприємства, які групуються в аналітичному обліку за характером діяльності. Кінцевий фінансовий результат в цілому по підприємству визначається як різниця між різними видами прибутків, що враховані на кредиті, і відповідно збитками і витратами, врахованими на дебеті рахунка 79 «Фінансові результати». Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними рахунку 79 «Фінансові результати» (порівнянням кредитового і дебетового обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

4. Аудит фінансових результатів спрямований на встановлення об'єктивної істини: щодо достовірності, правдивості та законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів та фінансових результатів та доведення цієї істини до потенційних користувачів інформації. Аудит фінансових результатів включає декілька етапів: перевірку правильності визначення доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); перевірку правильності формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг); перевірку правильності визначення інших операційних доходів; перевірку правильності формування прибутку від операційної діяльності; перевірку правильності формування фінансових доходів, доходів від участі в капіталу, інших доходів; перевіряється правильність визначення прибутку до оподаткування, суми податку на прибуток та чистого прибутку.

5. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства спрямований на: дослідження можливостей одержання прибутку за наявного ресурсного потенціалу підприємства та відповідної кон'юнктури ринку; вивчення впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на показники фінансових результатів та оцінювання якості прибутку; виявлення резервів зростання величини прибутку, рентабельності та підвищення рівня прибутковості бізнесу; розробку рекомендацій, спрямованих на підвищення ефективності системи управління прибутком.

6. Ступінь дохідності, вигідності, прибутковості бізнесу визначають за допомогою розрахунку системи відносних показників, які характеризують ефективність роботи підприємства в цілому, прибутковість різних напрямків діяльності (виробничої, комерційної, інвестиційної тощо), вигідність виробництва продукції і послуг окремих видів, тобто на основі розрахунку показників рентабельності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК, АУДИТ ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ІНФОРМАЦІЙНА ОСНОВА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА (НА МАТЕРІАЛАХ ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «КОМПАНІЯ «САВІЛ»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Компанія «Савіл» (далі скорочена назва ТОВ «Компанія «Савіл» створено в 2016 р., відповідно до чинного законодавства України, є юридичною особою, має самостійний баланс, відокремлене майно, рахунки в установах банків, круглу печатку зі своїм найменуванням, бланки та інші засоби індивідуальної ідентифікації.

Метою діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» (згідно Статуту) є виробничо-господарська діяльність, спрямована на отримання прибутку для задоволення соціально-економічних потреб засновників та членів трудового колективу (додаток А).

Основними напрямками діяльності ТОВ «Компанія «Савіл», які прописані у його Статуті є:

- виробництво та реалізація гофрованого картону та паперу;
- виробництво та реалізація різних виробів з поперу та картону;
- усі види поліграфічної та видавничької діяльності, відтворення друкованих матеріалів;
- оброблення деревини, виробництво та реалізація різних виробів з деревини;
- виробництво та реалізація тари з гофрованого картону: ящиків, пакувань, коробок, упаковок тощо;

- виробництво та реалізація станків для виготовлення паперу, гофрованого картону та тари з нього;
- розроблення наукових основ створення та вдосконалення технологій, машин, устаткування та потокових ліній для пакувального виробництва (на основі надрукованого паперу та картону);
- оптова та роздрібна торгівля промисловими та продовольчими товарами за готівковий та безготівковий рахунок;
- здійснення будь-яких видів торгово-закупівельних, торгово-посередницькі, експортно-імпортних операцій необмеженої номенклатури товарів і послуг;
- надання транспортно-експедиційних послуг під час перевезень будь-яких вантажів, в т.ч. зовнішньоторговельних і транспортних вантажів.

ТОВ «Компанія «Савіл» є юридичною особою та діє відповідно до законодавства України, має самостійний баланс, розрахункові та валютні рахунки в установах банків, круглі печатки, штампи та фірмові знаки.

Товариство має право укладати прямі і багатосторонні договори з державними та недержавними підприємствами і організаціями, кооперативами, а також з юридичними та фізичними особами інших країн, виступати між ними посередником.

Майно ТОВ «Компанія «Савіл» становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі Товариства.

Джерелом формування майна є:

- внески Засновників до статутного капіталу;
- оптова та роздрібна торгівля газетами, журналами та іншими друкованими виданнями і іншою друкованою продукцією;
- організація передплати та надання інших послуг з здійснення передплати на періодичні друковані видання і іншу друковану продукцію;
- діяльність у галузі розповсюдження, збирання, аналіз, обробки, накопичення та розповсюдження інформації, засобів масової інформації, інформаційних технологій, реклами, видавництва та маркетингових досліджень;

- створення продакшн-студій, виробництво відео- та аудіопрограм;
- надання послуг по забезпеченню доступу до мережі Інтернет та супутніх послуг;
- операції з об'єктами інтелектуальної власності.

Порядок утворення і витрачення амортизаційного та інших фондів підприємства визначається Зборами Засновників. Вся сума амортизаційних відрахувань, що залишається згідно чинного законодавства у розпорядженні Товариства, направляється до фонду розвитку.

ТОВ «Компанія «Савіл» створює резервний фонд шляхом щорічних відрахувань, за рішенням Зборів Засновників, не менше 5 відсотків чистого прибутку до досягнення 25 відсотків статутного фонду і використовує його для відшкодування збитків.

Розподіл прибутків після розрахунків з державним бюджетом і утворенням фондів ТОВ «Компанія «Савіл» здійснює згідно підсумків роботи за рік пропорційно розмірам часток у статутному капіталі.

Для фінансування діяльності Засновники домовляються про створення статутного капіталу, розмір якого становить 2 180 000 (два мільйона сто вісімдесят тисяч) гривень, що складає 100% статутного капіталу. Частка Петренко В.М. складає 1 090 000 (один мільйон дев'яносто тисяч) гривень, що становить 50% статутного капіталу, частка Шабала В.Г. складає 1 090 000 (один мільйон дев'яносто тисяч) гривень, що становить 50% статутного капіталу. Статутний капітал може складатися з грошових та майнових внесків.

Додаткові внески Засновників можуть бути здійснені у грошовому або майновому вигляді. Оцінка внесків у вигляді майна проводиться на Зборах. Вартість внесків у вигляді майна відображається в самостійному балансі ТОВ «Компанія «Савіл».

Товариство має збільшувати або зменшувати розмір статутного капіталу. Рішення Товариства набирає чинності з моменту внесення відповідних змін в реєстр державної реєстрації.

Вищим органом ТОВ «Компанія «Савіл» є Збори Засновників Товариства. Збори правомочні приймати рішення з будь-яких питань діяльності Товариства. Учасники мають кількість голосів рівну кількості їх часток у статутному капіталі.

До виключної компетенції Зборів належать:

- визначення основних напрямків діяльності Товариства, затвердження планів та звітів про їх виконання;
- обрання та відкликання членів виконавчого органу та ревізійної комісії;
- затвердження річних результатів діяльності Товариства, включаючи його дочірні підприємства, затвердження звітів і висновків ревізійної комісії, порядку розподілу прибутку, визначення порядків покриття збитків;
- створення та ліквідація дочірніх підприємств, філій та представництв, затвердження їх статутів, положень;
- внесення змін то доповнень до установчих документів Товариства;
- внесення рішень про притягання до матеріальної відповідальності посадових осіб Товариства;
- затвердження процедурних правил та інших внутрішніх документів Товариства, визначення організаційної структури Товариства;
- визначення умов оплати службових осіб Товариства, його дочірніх підприємств, філій та організацій.

Збори Учасників Товариства проводяться не менше одного разу на рік.

Оперативне управління діяльністю Товариства здійснює Директор, який є виконавчим органом, що призначається Зборами. Директор підзвітний Зборам Учасників, організовує виконання його рішень і не має права приймати рішення, обов'язкові для Учасників Товариства.

На посаду Директора Товариства призначається особа, що не є Засновником Товариства, а в разі необхідності Директор може бути обраний Засновниками з їх числа.

При наймі Директора Товариства з ним може бути укладений контракт (договір, угода) в якому визначаються його права, обов'язки та відповідальність.

Директор Товариства має такі повноваження:

- затверджує поточні плани діяльності Товариства і заходів, що є необхідними для вирішення його завдань;
- затверджує щорічний кошторис, штатний розклад і посадові оклади співробітників апарату, встановлює показники, розмір та строки їх преміювання;
- встановлює ціни на продукти і тарифи на послуги;
- затверджує нормативні акти, визначає відносини між підрозділами і філіями Товариства;
- приймає на роботу і звільняє з роботи працівників, застосовує для них заходи заохочення і накладає стягнення;
- приймає рішення щодо інших питань поточної діяльності Товариства.

ТОВ «Компанія «Савіл» здійснює облік результатів своєї діяльності, веде оперативний бухгалтерський та статистичний облік. Відповідальність за стан обліку, своєчасне подання бухгалтерської та іншої звітності покладається на головного бухгалтера та керівника Товариства, компетенція якого визначається відповідно до чинного законодавством.

З метою виявлення динаміки, тенденцій та потенціалу розвитку ТОВ «Компанія «Савіл», проведемо аналіз основних фінансово-економічних показників його діяльності, ґрунтуючись на даних фінансової звітності підприємства (додаток Б). Розрахунок основних показників діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» відображено у таблиці (табл. 2.1.).

Незважаючи на деяке зниження певних економічних показників діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» у 2020 р порівняно із 2018 р. та 2019 р., загальний результативний показник – чистий прибуток суттєво зріс. Як свідчать результати розрахунків, наведених у табл. 2.1., чистий дохід від реалізації продукції в 2020 р., в порівнянні з 2019 р. знизився на 14885,3 тис. грн. або на 33,35%, а порівняно з 2018 р. зріс на 1203,3 тис. грн. або 4,22%.

Позитивний вплив на зростання величини прибутку від реалізації продукції та величини чистого прибутку спричинило зниження собівартості реалізованої продукції. Так, собівартість реалізованої продукції в 2020 р. порівняно з 2018 р. знизилась на 7854,1 тис. грн., або на 29,37%, а порівняно з 2019 р. – на 24413,4

тис. грн. або на 56,38%. З урахуванням цього, прибуток від реалізації продукції за досліджуваний період зріс у 2020 р. порівняно з 2018 р. на 9148,4 тис грн., або у 5 разів, а порівняно із 2019 р. на 9528,1 тис. грн., або у 7 разів, відповідно.

Таблиця 2.1.

Аналіз економічних показників діяльності ТОВ «Компанія «Савіл»

Показники	Звітний період			Приріст			
	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Абсолютний (+;-)		Відносний (%)	
				2020/ 2018	2020/ 2019	2020/ 2018	2020/ 2019
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	28545,1	44633,7	29748,4	1203,3	-14885,3	4,22	-33,35
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	26741,0	43300,3	18886,9	-7854,1	-24413,4	-29,37	-56,38
Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	1713,1	1333,4	10861,5	9148,4	9528,1	534,03	714,57
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	984,4	293,3	2464,9	1480,5	2171,6	150,40	740,40
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	4283,3	7982,3	6122,1	1838,8	-1860,2	42,93	-23,30
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	10107,7	17850,0	13380,2	3272,5	-4469,8	32,38	-25,04
Основні засоби, тис. грн.	1136,4	11786,0	11783,0	10646,6	-3	936,87	-0,03
Знос основних засобів, тис. грн.	192,3	211,1	571,9	379,6	360,8	197,40	170,91
Середньооблікова чисельність працівників, чол.	19	15	16	-3	1	-15,79	6,67
Середньомісячна заробітна плата, грн.	11865	12097	12386	521	289	4,39	2,39

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

На ТОВ «Компанія «Савіл» чистий прибуток підприємства мав позитивне значення в усіх досліджуваних періодах, проте його суттєве зростання відбулося у 2020 р. (порівняно з 2018 р. даний показник зріс в 1,5 раза, а порівняно із 2019 р. – у 7 разів).

Позитивним фактором діяльності підприємства є деяке зниження обсягів дебіторської заборгованості (в 2020 р. порівняно з 2019 р. розмір дебіторської заборгованості знизився на 23,3%, а порівняно з 2018 р., навпаки, зріс на 42,93%), що в даних умовах пояснюється насамперед зменшенням обсягів реалізованої продукції, а не формуванням обачної кредитної політики стосовно покупців і замовників.

Не можна однозначно оцінити і зміну кредиторської заборгованості. Так, в 2020 році порівняно з 2018 р. розмір кредиторської заборгованості зріс на 3272,5 тис. грн., або на 32,38%, в той час як порівняно з 2019 р. її значення знизилося на 4469,8 тис. грн. або на 25,04%.

Впродовж досліджуваного періоду суттєвих змін у чисельності працівників не спостерігалось, хоча у 2020 р порівняно із 2018 р. чисельність персоналу знизилася на 15,79%. Середньомісячна заробітна плата на ТОВ «Компанія «Савіл» за досліджуваний період значно перевищувала встановлений на законодавчому рівні розмір мінімальної заробітної плати та мала тенденцію до щорічного зростання (у 2020 р порівняно із 2018 р. середньомісячна заробітна плата на підприємстві зросла на 4,39, а порівняно із 2019 р. на 2,39%).

Для більш ґрунтовного дослідження фінансового стану підприємства та його характеристики проведемо аналіз фінансових показників його діяльності, для розрахунку яких використаємо документи бухгалтерської звітності (додаток Б) та представимо у таблиці 2.2.

Можливість провадження підприємством виробничої діяльності залежить від наявності у його розпорядженні та використанні необоротних та оборотних активів. В структурі активів підприємства переважають необоротні активи, частка

яких у валюті балансу впродовж досліджуваного періоду зростає з 59,82% - у 2018 р. до 62,3% - у 2020 р., та які представлені здебільшого основними засобами.

Таблиця 2.2

Показники оцінки фінансового стану ТОВ «Компанія «Савіл»

№ з/п	Показники	Значення показника		
		2018 р.	2019 р.	2020 р.
1	Частка необоротних активів у валюті балансу, %	59,82	56,06	62,30
2	Частка основних засобів у валюті балансу, %	8,54	56,06	62,30
3	Коефіцієнт зносу основних засобів, %	0,14	0,02	0,05
4	Частка оборотних активів у валюті балансу, %	40,18	43,94	37,70
5	Коефіцієнт мобільності активів	0,67	0,78	0,61
6	Коефіцієнт оборотності активів	2,14	2,12	1,57
7	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	371,08	984,17	399,79
8	Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	0,97	0,37	0,90
9	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	44,56	9,53	237,24
10	Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	8,08	37,79	1,52
11	Коефіцієнт оборотності запасів	107,01	661,07	25,61
12	Період одного обороту запасів	3,36	0,54	14,06
13	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	8,91	14,07	5,37
14	Коефіцієнт поточної ліквідності	0,53	0,52	0,53
15	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,50	0,51	0,48
16	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	0,08	0,07	0,02
17	Коефіцієнт фінансової автономії	0,24	0,15	0,29
18	Коефіцієнт фінансової залежності	4,16	6,63	3,42
19	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,76	0,85	0,71
20	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,32	0,18	0,41

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

Про рівень технічного стану основних засобів можна судити на основі показника їх зношеності, а саме – коефіцієнту зносу основних засобів. На ТОВ «Компанія «Савіл» даний коефіцієнт впродовж 2018, 2019 та 2020 рр.. знижувався і дорівнював відповідно 0,14%, 0,02%, та 0,05%, що свідчить про щорічне оновлення об'єктів основних засобів та належний їх технічний стан.

Пропорційно зростанню частки необоротних активів у валюті балансу підприємства, зменшувалася частка його оборотних активів з 40,18% - у 2018 р. до 37,70 – у 2020 р. Ефективність використання оборотних активів в процесі виробничої діяльності підприємства можна оцінити на основі розрахунку показників оборотності. Величина коефіцієнту оборотності активів у 2018 році складала 2,14, в 2019 р. – 2,12, в 2020 р. – 1,57 процентних пункти, що свідчить про зниження величини чистого доходу від реалізації продукції, який припадає на одиницю коштів, що інвестовані в активи.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки разів за звітний період обертаються кошти, які вкладені підприємством в розрахунки та надає змогу визначити ефективність кредитного контролю, оскільки реалізуючи продукцію покупцям із відстроченням платежів, підприємство фактично їх кредитує. На ТОВ «Компанія «Савіл» у 2020 році обсяги надходжень від реалізації містили в собі середній залишок боргових прав 399,79 рази, що значно менше ніж в 2019 р., внаслідок чого дещо збільшився період, необхідний для погашення дебіторської заборгованості.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує, скільки разів за звітний період обертаються кошти, вкладені в ці розрахунки. За результатами проведених розрахунків, кредиторська заборгованість на ТОВ «Компанія «Савіл» утворювалась 237,24 рази в 2020 р., 9,53 рази в 2019 р. та 44,56 рази в 2018 р., а строк її погашення в 2020 р. складав 1,52 дні, в 2019 р. – 37,79 дні, в 2018 – 8,08 дні. Як бачимо, кількість днів, необхідних підприємству для погашення кредиторської заборгованості щороку змінюється та залежить в першу ченгу, від обсягів придбаних товарно-матеріальних цінностей.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу показує скільки прибутку приносить підприємству кожна одиниця його власного капіталу. Розмір цього показника станом на 01.01.2021 року дорівнює 5,37 процентних пункти, тобто на 1 гривню власного капіталу припадало 5,37 грн. прибутку, що на 8,7 грн. менше ніж 2019 р., та на 3,54 грн. менше ніж в 2018 році.

Фінансовий стан підприємства можна оцінити з точки зору короткострокової та довгострокової перспектив. Задля оцінки фінансового стану з точки зору короткострокової перспективи, розраховуються показники ліквідності підприємства, тобто визначається його здатність своєчасно і в повному обсязі здійснювати погашення короткострокових зобов'язань. Основними показниками ліквідності є : коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт поточної ліквідності та коефіцієнт швидкої ліквідності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яку частину короткострокової заборгованості підприємство може погасити найближчим часом та визначається діленням величини грошових коштів на суму поточних зобов'язань підприємства. Нормативне значення цього коефіцієнту знаходиться в межах від 0,25 до 0,5 процентних пункти (перевищення коефіцієнту значення 0,5 свідчить про надмірний залишок коштів та їх неефективне використання). На ТОВ «Компанія «Савіл» цей коефіцієнт щорічно знижувався й нині знаходиться на дуже низькому рівні (в 2020 р. його значення дорівнює 0,02 процентних пункти), що засвідчує неможливість погашення підприємством поточних зобов'язань в терміновому порядку.

Коефіцієнт швидкої ліквідності враховує якість оборотних активів, які можуть бути мобілізовані підприємством для погашення поточних зобов'язань. На ТОВ «Компанія «Савіл» станом на 01.01.2021 року значення цього коефіцієнта становить 0,48 процентних пункти. Незначне його зниження в порівнянні з 2018 р. та 2019 р., вказує на деяке, хоча й не критичне, зниження можливості підприємства погасити короткострокові зобов'язання за рахунок власних засобів.

Достатність оборотних коштів підприємства для погашення своєї поточної заборгованості характеризує коефіцієнт поточної ліквідності (покриття) та показує, скільки одиниць обігових коштів припадає на кожну грошову одиницю поточних зобов'язань. Критичне значення даного коефіцієнта становить 1,0. Згідно даних фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» цей коефіцієнт в 2020 році дорівнював 0,53 процентних пункти, тобто на 1 гривню зобов'язань припадає

0,53 грн. обігових коштів, що говорить про неможливість підприємства за рахунок власних оборотних засобів покрити свої поточні зобов'язання.

Як свідчать проведені розрахунки, всі показники ліквідності ТОВ «Компанія «Савіл» знаходяться на недостатньому рівні, що ставить під сумнів поточну платоспроможність підприємства.

Для характеристики фінансової стійкості підприємства нами були розраховані такі фінансові коефіцієнти: коефіцієнт фінансової стійкості, коефіцієнт фінансової автономії, коефіцієнт концентрації позикового капіталу, коефіцієнт фінансової залежності. Як свідчать дані, наведені в таблиці 2.2, підприємство не можна назвати фінансово незалежним, так як коефіцієнт автономії в 2020 р. становив 0,29 процентних пункти, в 2019 р. - 0,15 процентних пункти, а в 2018 р. – 0,24 процентних пункти, що менше критичного значення даного коефіцієнта, який встановлено на рівні 0,5.

Коефіцієнт фінансової залежності в 2020 р. порівняно з 2019 та 2018 рр. знизився відповідно на 3,21 та 0,74 процентних пункти, що свідчить про підвищення фінансової стійкості підприємства. Значення коефіцієнта фінансової стійкості впродовж досліджуваного періоду зросло з 0,32 процентних пункти в 2018 р. до 0,41 процентних пункти в 2020 р. що свідчить про зростання власних джерел фінансування в порівнянні із залученими. Отже, можна зробити висновок про відносну фінансову стійкість підприємства, хоча, як бачимо розраховані коефіцієнти мають досить різне значення, що в деякій мірі вносить певні протиріччя, тому загальні судження щодо фінансової стійкості повинні спиратися лише на комплексне тлумачення розрахованих показників.

Показники фінансового стану ТОВ «Компанія «Савіл», що були розраховані, свідчать про наявність певних проблем із поточною платоспроможністю, однак помітними є й позитивні зміни, які пов'язані із підвищенням фінансової стійкості підприємства, що в майбутньому сприятиме нарощуванню обсягів оборотного капіталу та його ліквідності.

2.2. Облік фінансових результатів на ТОВ «Компанія «Савіл»

Для визначення фінансових результатів діяльності на ТОВ «Компанія «Савіл» керуються загальновизнаним принципом порівняння доходів звітного періоду з сумою витрат, які були понесені для отримання таких доходів. Таким чином, облік фінансових результатів безпосередньо пов'язаний з обліком доходів та витрат. Отже, розглянемо спочатку організацію обліку доходів.

Дохід на ТОВ «Компанія «Савіл», відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює відповідне зростання власного капіталу, проте за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Визнані підприємством доходи класифікуються в системі бухгалтерського обліку за наступними групами:

- а) дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) інші доходи.

Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг, інших активів) визнається підприємством за умови дотримання усіх наведених нижче умов:

- покупцеві одночасно з передачею права власності на продукцію (товар, роботи, послуги, інший актив) передані й відповідні ризики та вигоди;
- підприємство надалі не здійснює управління та контроль за продукцією (товарами, роботами, послугами, іншими активами), що була реалізована;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті здійсненої операції з реалізації відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, які пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

У випадку, коли здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість, дохід не визнається.

Дохід, який пов'язаний з наданням послуг визнається, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, та за умови, що результат цієї операції може бути достовірно оцінений.

Достовірна оцінка результату здійсненої операції з надання послуг може бути забезпечена за умови: можливості оцінки доходу; ймовірності отримання економічних вигод від операції з надання послуг; можливості оцінки рівня завершеності операції з надання послуг на дату балансу; можливості оцінки витрат, які були здійсненні під час надання послуг та витрат, необхідних для завершення операцій з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операцій, пов'язаних із наданням послуг здійснюється:

- шляхом дослідження виконаної роботи, базуючись на визначенні питомої ваги обсягу послуг, які були надані на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;

- на основі визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку із наданням послуг, у загальній сумі витрат, які очікує понести підприємство у зв'язку із наданням послуг. Сума витрат, які здійснені на певну дату, включає лише витрати, які відносяться до обсягу наданих послуг на цю саму дату.

Якщо надання послуг базується на виконанні невизначеної кількості дій чи операцій за конкретний період часу, в такому випадку дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за такий період.

У випадку, коли дохід від надання послуг достовірно не може бути визначений, то в бухгалтерському обліку підприємства він відображається у розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно оцінений та не існує ймовірності відшкодування понесених витрат, в такому випадку дохід не визнається, а понесені витрати вважаються витратами звітного періоду. Якщо в подальшому сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається у відповідності до такої оцінки.

Визначений дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не підлягає коригуванню на величину пов'язаної з таким доходом сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.

Підприємством може бути отримано дохід в результаті використання активів підприємства іншими сторонами. У такому випадку дохід визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів. Такі доходи на ТОВ «Компанія «Савіл» визнаються у наступному порядку:

- проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;
- дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Не визнаються доходами певні платежі, які надходять на підприємство від інших юридичних та фізичних осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизного податку, інших податків та обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансового платежу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку підприємства в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» «справедливою вартістю вважається вартість, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами» [42].

У випадку відстрочення платежу, через що виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

У разі неможливості достовірного визначення справедливої вартості активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), які передані за цим бартерним контрактом.

Для обліку доходів на ТОВ «Компанія «Савіл», згідно з робочим Планом рахунків застосовується 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності», на яких протягом звітного року «за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати» [52].

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» використовуються досліджуванним підприємством для узагальнення інформації про отримані доходи від операційної діяльності та інші отримані доходи.

Для обліку доходів від реалізації на ТОВ «Компанія «Савіл» використовується рахунок 70 «Доходи від реалізації», на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також суми знижок, які були надані покупцям, та інші вирахування з доходу.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» на ТОВ «Компанія «Савіл» має такі субрахунки:

- 702 «Дохід від реалізації товарів», на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації товарів;

- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації робіт і послуг.

За кредитом означених субрахунків 702, 703 відображається збільшення (одержання) доходу (в дебеті за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» - додаток В), за дебетом – належна сума непрямих податків: податку на додану вартість та інших платежів, передбачених законодавством (в кредиті за рахунком 64 «Розрахунки за податками й платежами»); повернуті перестраховиками частки страхових платежів, страхових внесків, страхових премій (в кредиті за рахунком 49 «Страхові резерви»); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» (відображається проводкою Дт 70 - Кт 79).

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами продукції (товарів, робіт, послуг), напрямками збуту продукції, які визначено підприємством.

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» підприємство узагальнює інформацію про інші доходи від операційної діяльності, які одержані у звітному періоді, та які відмінні від доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Інші операційні доходи включають: доходи, одержані від реалізації інших оборотних активів; доходи, одержані від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних підприємством штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, відносно якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (а також надходження боргів, які були списані як безнадійні); суми одержаних підприємством грантів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

До рахунку 71 «Інший операційний дохід» на ТОВ «Компанія «Савіл» відкриті такі субрахунки:

- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», на якому ведеться облік доходів від реалізації оборотних активів: виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо (Дт 36, 377 - Кт 712);

- 713 «Дохід від операційної оренди активів», на якому збирається інформація про доходи від оренди майна (Дт 373 - Кт 713);

- 714 «Дохід від операційної курсової різниці», на якому ведеться облік доходів від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємства, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства;

- 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», на якому узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або відносно яких наявні рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків (Дт 31 - Кт 715);

- 719 «Інші доходи від операційної діяльності», на якому збирається інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо.

Доходів від участі в капіталі ТОВ «Компанія «Савіл» не має, тому рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» в обліковому процесі підприємства не задіяний. Також підприємство не отримує інших фінансових доходів, а тому не використовує в обліковому процесі рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

В процесі діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» також виникають доходи які відносяться до інших доходів. Такі доходи обліковуються на рахунку 74 «Інші доходи». До рахунку 74 «Інші доходи» на підприємстві відкрито наступні субрахунки:

- 742 «Дохід від відновлення корисності активів», на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації необоротних активів (Дт 377 - Кт 742);

- 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів», на якому узагальнюється інформація про доходи підприємства у результаті безоплатно одержаних активів (Дт 20, 21, 22, 28 - Кт 745). Якщо підприємство безоплатно одержує об'єкт необоротних активів, то дохід визначається за сумою амортизації таких активів одночасно з її нарахуванням (Дт 424 - Кт 745);

- 746 «Інші доходи», на якому узагальнюється інформація про інші доходи, які одержує підприємство, та які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи», зокрема це доходи від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом.

Таким чином, за кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, інших зборів та обов'язкових платежів (Дт 74 - Кт 64)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» (Дт 74 - Кт 79).

Тепер розглянемо другу важливу складову формування фінансових результатів підприємства – витрати.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначаються згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Отже, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати відображаються в бухгалтерському обліку на ТОВ «Компанія «Савіл» одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Таким чином, «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [9].

В наказі про облікову політику ТОВ «Компанія «Савіл», відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які

неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. У випадку, коли актив може забезпечувати одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [9].

На ТОВ «Компанія «Савіл» згідно з П(С)БО 16 не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати такі платежі: «авансова оплата товарів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не виступають у вигляді зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками); витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [9].

При цьому до складу витрат досліджуваного підприємства відносяться:

- собівартість реалізованих товарів (визначається за принципом фактичної історичної собівартості відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»;
- собівартість реалізованих робіт, послуг (складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована впродовж звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат);
- витрати, які безпосередньо пов'язані з операційною діяльністю але не входять до собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг (адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати);
- фінансові витрати (витрати на проценти (за користування кредитами, за фінансовою орендою) та витрати, що пов'язані із залученням позикового капіталу);
- інші витрати (витрати, які виникають під час звичайної діяльності, але безпосередньо не пов'язані з виробництвом та реалізацією товарів, робіт, послуг);
- податок на прибуток (визнається витратами відповідно до Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»);

Для узагальнення інформації про витрати підприємства у синтетичному обліку ТОВ «Компанія «Савіл» використовуються рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг ТОВ «Компанія «Савіл» використовує рахунок 90 «Собівартість реалізації», за дебетом якого відображається виробнича собівартість реалізованих робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (Дт 90 - Кт 23, 26, 28, а за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» (Дт 79 - Кт 90).

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості реалізованих товарів, робіт та послуг, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду - 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

До рахунку 90 «Собівартість реалізації» на ТОВ «Компанія «Савіл» відкрито такі субрахунки:

- 902 «Собівартість реалізованих товарів», за дебетом якого відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (Дт 902 - Кт 28 – додаток Д);

- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», за дебетом якого ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг (Дт 903 - Кт 23 – додаток Е).

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат, які пов'язані із організацією виробництва та витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних у звітному періоді загальновиробничих витрат (Дт 91 - Кт 13, 20, 21, 22, 26, 39, 66, 65), а за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» (Дт 23 - Кт 91) та 90

«Собівартість реалізації» (Дт 90 - Кт 91). Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями витрат.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» обліковується загальна сума загальногосподарських витрат, які пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат (Дт 92 - Кт 13, 20, 21, 22, 26, 39, 66, 65), за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (Дт 79 - Кт 92).

До загальногосподарських витрат включаються витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу підприємства, витрати на службові відрядження адміністративно-управлінського персоналу, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштові витрати, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). Аналітичний облік загальногосподарських витрат ведеться за статтями витрат.

Облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» на ТОВ «Компанія «Савіл» ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», до якого відкрито такі субрахунки:

- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», на якому ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо Дт 943 - Кт 20, 21, 22);

- 945 «Витрати від операційної курсової різниці», за яким ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

- 946 «Втрати від знецінення запасів», за яким ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (Дт 946 - Кт 20, 21, 22, 26, 28);

- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», призначений для відображення нестач грошових коштів та інших цінностей а також втрат від псування цінностей, які виявлені в процесі заготовлення, збереження, та реалізації, якщо на час встановлення нестачі не встановлено винувату особу (Дт 947 - Кт 20, 21, 22, 26, 28). Одночасно із списанням вартості таких цінностей на витрати, їх балансова вартість зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи»;

- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки», ведеться для обліку визнаних фінансових санкцій при невиконанні підприємством вимог чинного законодавства та умов договорів.

За дебетом рахунку 94 відображається сума визнаних витрат (Дт 94 - Кт 13, 20, 22, 37, 39, 63, 65, 66), а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (Дт 79 - Кт 94).

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ТОВ «Компанія «Савіл» веде облік витрат фінансової діяльності підприємства.

До рахунку 95 «Фінансові витрати» на підприємстві відкрито такі субрахунки:

- 951 «Відсотки за кредит», на якому ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків (Дт 951 - Кт 684);

- на субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу (витрати, пов'язані із нарахуванням відсотків за договорами кредитування, фінансового лізингу).

За дебетом рахунку 95 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік витрат, які виникають в процесі діяльності підприємства, але не пов'язані з виробництвом або реалізацією товарів та послуг ведеться на рахунку 97 «Інші витрати», до якого на ТОВ «Компанія «Савіл» відкрито такі субрахунки:

- 974 «Втрати від не операційних курсових різниць», на якому відображаються втрати за активами й зобов'язаннями не операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти;

- 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», на якому відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів (Дт 975 - Кт 10, 11, 12, 15);

- 976 «Списання необоротних активів», за дебетом цього субрахунку відображається залишкова вартість списаних необоротних активів (Дт 976 - Кт 10, 11, 12,) та витрати, що пов'язані з ліквідацією таких необоротних активів (розбирання, демонтаж) (Дт 976 - Кт 20, 22, 63, 65, 66, 685);

- 977 «Інші витрати діяльності», передбачено відображення інших витрат діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати».

Отже, за дебетом субрахунків 974, 975, 976, 977 відображаються відповідні суми визнаних підприємством витрат, а за кредитом – списання вказаних витрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 981 «Податок на прибуток» підприємством ведеться облік нарахованої за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток. За дебетом рахунку 981 відображається нарахована сума податку на прибуток (Дт 981 - Кт 641), за кредитом – включення до фінансових результатів на рахунку 79 (Дт 791 - Кт 982).

Таким чином, для обліку формування фінансових результатів діяльності підприємства використовується складна система бухгалтерських рахунків: рахунок класу 7 – для обліку доходів, рахунки класу 9 – для обліку витрат, рахунок обліку витрат на виробництво (23 «Виробництво»), рахунки обліку фінансового результату (791 – «Результат операційної діяльності», 793 – «Результат іншої діяльності»).

На рахунку 791 «Результат операційної діяльності» ведеться облік результатів операційної діяльності. На даному рахунку відображуються всі доходи та витрати від основної діяльності підприємства та діяльності, яка

пов'язана з її забезпеченням (доходи отримані від реалізації продукції, товарів, послуг, їх собівартість, витрати, пов'язані із управлінням підприємством, витрати на збут, зміни валютних курсів, доходи й витрати по оренді тощо).

На рахунку 793 «Результат іншої діяльності» здійснюється облік іншої діяльності. Цей рахунок акумулює доходи й витрати від будь-якої іншої діяльності, яка не відображається на рахунку 791, тобто сюди списуються такі доходи і витрати: доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, доходи від відшкодування збитків від страхової компанії, витрати від списання необоротних активів тощо.

Тобто рахунок 79 (791, 793) – це кінцевий рахунок, на який списуються усі рахунки доходів і витрат (7 і 9 клас), а фінансовий результат підприємства визначається як різниця обороту по Кт 79 та обороту по Дт 79.

Розглянемо порядок обліку та формування фінансового результату на конкретному прикладі діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» (табл. 2.3).

Для обліку відображення інформації про фінансові результати (прибутки або збитки) за звітній та попередні періоди, а також про їх використання, робочим планом рахунків на ТОВ «Компанія «Савіл» передбачений 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.

До рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» підприємством відкрито такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений», на ньому відображається наявність та рух нерозподіленого прибутку. За кредитом цей рахунок кореспондує лише з дебетом рахунку 79 «Фінансовий результат» (Дт 79 - Кт 441); такою кореспонденцією списується чистий прибуток, який був одержаний підприємством у звітному періоді;

- 442 «Непокриті збитки», призначений для відображення непокритих збитків. За дебетом цей рахунок кореспондує лише з кредитом рахунку 79 «Фінансовий результат» (Дт 442 - Кт 79); цією кореспонденцією списується

Таблиця 2.3.

Порядок обліку фінансових результатів ТОВ «Компанія «Савіл» за вересень 2020 р.

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Порядок формування доходів і витрат діяльності				
Процес постачання сировини				
1	Придбана сировина (папір) для виробництва гофрованого паперу	201	631	14000
2	Здійснена оплата вартості сировини постачальнику	631	311	14000
Процес виробництва				
3	Вартість сировини списана на собівартість виробництва (формується виробнича собівартість)	23	201	14000
4	Нарахована заробітна плата працівникам, які здійснюють виробництво гофрованого паперу	23	661	8400
5	Нараховано знос виробничого обладнання та знос виробничої будівлі	91	131	1600
6	Загальновиробничі витрати списані на собівартість виробництва	23	91	1600
7	Отримано готову продукцію з виробництва за виробничою собівартістю (14000+8400+1600)	26	23	24000
Процес реалізації продукції				
8	Відвантажено продукцію покупцям та визнано дохід від реалізації	361	701	32000
9	Списано продукцію з балансу в момент реалізації за виробничою собівартістю	901	26	32000
10	Отримано оплату продукції від покупця (у розмірі 50% вартості)	311	361	16000
11	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661	6000
Облік фінансових результатів в кінці місяця				
12	Дохід від реалізації віднесено на фінансовий результат	701	791	32000
13	Собівартість реалізованої продукції віднесена на фінансовий результат	791	901	24000
14	Заробітна плата адміністративного персоналу віднесена на фінансовий результат	791	92	6000
15	Нарахований податок на прибуток. Фінансовий результат до оподаткування = 32000-24000-6000=2000. Податок на прибуток = 2000*18% = 360	981	641	360
16	Витрати з податку на прибуток списані на фінансовий результат	791	981	360
17	Визначено фінансовий результат звітного періоду (2000-360=1640) – прибуток. Віднесено на збільшення нерозподіленого прибутку у балансі підприємства	791	441	1640

Джерело: складено автором на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Компанія «Савіл»

збиток звітнього періоду. Списання збитків здійснюється за кредитом рахунку 442 «Непокриті збитки» за рахунок нерозподіленого прибутку (Дт 441 - Кт 442), резервного (Дт 43 - Кт 442) чи додаткового капіталу (Дт 42 - Кт 442). Проте записів на цьому субрахунку впродовж досліджуваного періоду не було, оскільки підприємство працювало прибутково;

- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», передбачений для відображення розподілу прибутку між власниками (для нарахування дивідендів) (Дт 443 - Кт 67 «Розрахунки з учасниками»), відрахування з прибутку до резервного капіталу (Дт 443 - 43 «Резервний капітал») та інше використання прибутку в поточному періоді.

Отже, за кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом - збитки та використання прибутку (додаток Ж).

Фінансовий результат ТОВ «Компанія «Савіл» знаходить своє відображення у фінансовій звітності (додаток Б) та податковій декларації з податку на прибуток (додаток К1, К2, К3), оскільки фінансовий результат, визначений у фінансовій звітності є основою для розрахунку податку на прибуток підприємства.

2.3 Аналіз фінансових результатів на ТОВ «Компанія «Савіл»

Основними джерелами інформації для аналізу фінансових результатів, якими ми користувались в процесі проведення дослідження були: дані аналітичного обліку за рахунками фінансових результатів, фінансова звітність малого підприємства, статистична звітність.

На першому етапі аналізу фінансових результатів нами було досліджено рівень, структура і динаміка фінансових результатів за звітний (2020 р.) і попередній (2019 р.) періоди (табл. 2.4).

Як показують дані таблиці 2.3., загальні показники діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» в 2020 році покращилися. Останнє пояснюється насамперед тим, що підприємством було отримано чистий прибуток в розмірі 2464,9 тис. грн., в той час як в 2019 році показник чистого прибутку сягав 293,3 тис. грн. Для визначення основних причин такої ситуації проаналізуємо динаміку окремих статей Звіту про фінансові результати (додаток Б).

Негативною тенденцією в діяльності підприємства в 2020 році було зниження доходу від реалізації продукції (товарів, робіт послуг) порівняно з попереднім роком на 14885,30 тис. грн. або на 33,35%.

Таблиця 2.4

Аналіз рівня, структури і динаміки фінансових результатів на ТОВ «Компанія «Савіл»

Показники	Абсолютні величини, тис. грн.		Питома вага показників у виручці від реалізації, %		Зміна	
	За попередній період	За звітний період	За попередній період	За звітний період	В абсолютном у значенні	У %
1	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	44633,7	29748,4	100,00	100,00	-14885,30	-33,35
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	43300,3	18886,9	97,01	63,49	-24413,40	-56,38
Інші операційні доходи	0,6	0,2	0,00	0,00	-0,40	-66,67
Інші операційні витрати	976,3	7855,7	2,19	26,41	6879,40	704,64
Фінансові результати до оподаткування:						
прибуток	357,7	3006,0	0,80	10,10	2648,30	740,37
Податок на прибуток	64,4	541,1	0,14	1,82	476,70	740,22
Чистий:						
прибуток	293,3	2464,9	0,66	8,29	2171,60	740,40

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

На 24413,4 тис. грн. (56,38%), знизилась собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), знизилися інші операційні доходи - на 66,67%, та зросли інші операційні витрати на 6879,4 тис. грн. (що більше ніж у попередньому періоді у 7 разів), що в підсумку призвело до зростання прибутку до оподаткування та чистого прибутку підприємства більше ніж у 7 разів.

Основою для формування чистого прибутку підприємства є доходи від реалізації товарів, робіт та послуг. Тому доцільно вивчити динаміку, виконання плану прибутку від реалізації товарів, робіт та послуг і визначити фактори зміни їх суми.

Прибуток від реалізації продукції в цілому по підприємству залежить від чотирьох факторів першого рівня підпорядкованості, таких як: обсягу реалізації продукції (V_{PI}), її структури ($ПВ_i$); собівартості (C_i) і рівня середньореалізаційних цін ($Ц_i$):

Розрахунок впливу цих факторів на суму прибутку можна визначити за методом ланцюгових підстановок, використовуючи дані табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Вихідні дані для факторного аналізу прибутку від реалізації товарів, робіт та послуг на ТОВ «Компанія «Савіл», тис. грн.

Показник	Базовий період	Дані базового періоду, перераховані на обсяг продажів звітного періоду	Звітний період
Чистий дохід від реалізації продукції за винятком ПДВ, та інших відрахувань з виручки (ЧД)	44633,7	40258,7	29748,4
Повна собівартість реалізованої продукції (В)	43300,3	35066,3	18886,9
Прибуток від реалізації продукції (П)	1333,4	5192,4	10861,5

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

Спершу знаходимо суму прибутку при фактичному обсязі продажів і базовій величині решти факторів. Для цього розраховуємо індекс обсягу реалізації продукції (I_{VPI}), а потім базову суму прибутку скоригуємо на його рівень.

Індекс обсягу продажів на ТОВ «Компанія «Савіл» становить:

$$I_{VPP} = \frac{\sum VPP_{i1}}{\sum VPP_{i0}} = \frac{9226}{13600} = 0,678$$

Таким чином, з розрахунку видно, що якби не змінилась величина решти факторів, сума прибутку мала б зменшитися на 32,2% (100% - 67,8%) і становила б 904 тис. грн. (1333,4 тис. грн. $\times$ 0,687).

Далі визначаємо суму прибутку при фактичному обсязі і структурі реалізованої продукції, але при базовому рівні собівартості і базовому рівні цін. Для цього від умовної суми чистого доходу віднімаємо умовну суму витрат:

$$\sum (VPP_{i1} \times C_{i0}) - \sum (VPP_{i1} \times C_{i1}) = 402587 - 350063 = 51924 \text{ тис. грн.}$$

Отже, при незмінних рівнях собівартості та базовій ціні підприємство могло б отримати у звітному періоді прибуток від реалізації у розмірі 5192,4 тис. грн.

Далі підрахуємо скільки прибутку могло б одержати підприємство при фактичному обсязі реалізації, структурі і цінах, але при базовому рівні собівартості продукції. Для цього від фактичної суми чистого доходу віднімаємо умовну суму витрат:

$$\sum (VPP_{i1} \times C_{i1}) - \sum (VPP_{i1} \times C_{i0}) = 297484 - 350663 = -5317,9 \text{ тис. грн.}$$

Отже, при базовому рівні собівартості ТОВ «Компанія «Савіл» мало б змогу отримати прибутку у розмірі 2500 тис. грн.

За даними табл. 2.6, можна встановити, як змінилася сума прибутку за рахунок кожного фактора.

Зміна суми прибутку за рахунок:

- обсягу реалізації товарів, робіт та послуг:

$$\Delta P_{VPP} = P_{ym1} - P_0 = 904,0 - 1333,4 = -429,4 \text{ тис. грн.};$$

- структури товарної продукції:

$$\Delta P_{стр} = P_{ym2} - P_{ym1} = 5192,4 - 904,0 = +4288,4 \text{ тис. грн.}$$

- середніх цін реалізації:

$$\Delta P_{ц} = P_{ym3} - P_{ym2} = -5317,9 - 5192,4 = -10510,3 \text{ тис. грн.}$$

- собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг:

$$\Delta\Pi_c = \Pi_1 - \Pi_{\text{умз}} = 10861,5 - (-5317,9) = +16179,4 \text{ тис. грн.}$$

Таблиця 2.6.

Розрахунок впливу факторів першого рівня на зміну суми прибутку від реалізації на ТОВ «Компанія «Савіл»

Показник	Умови розрахунку				Порядок розрахунку	Сума прибутку, тис. грн.
	Обсяг реалізації	Структура товарної продукції	Ціна	Собівартість		
Π_0	t_0	t_0	t_0	t_0	$\text{ЧД}_0 - B_0$	1333,4
$\Pi_{\text{ум.1}}$	t_1	t_0	t_0	t_0	$\Pi_0 \times I_{\text{ВРП}}$	904,0
$\Pi_{\text{ум.2}}$	t_1	t_1	t_0	t_0	$\text{ЧД}_{\text{ум}} - B_{\text{ум}}$	5192,4
$\Pi_{\text{ум.3}}$	t_1	t_1	t_1	t_0	$\text{ЧД}_1 - B_{\text{ум}}$	-5317,9
Π_1	t_1	t_1	t_1	t_1	$\text{ЧД}_1 - B_1$	10861,5

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

Таким чином, за результатами проведеного факторного аналізу прибутку від реалізації можна зробити висновок, що останній зріс на 9528,1 тис. грн. (10861,5 тис. грн. – 1333,4 тис. грн.), за рахунок зростання структури товарної продукції (вплив даного фактора дорівнює + 4288,4 тис. грн.) та за рахунок зниження собівартості реалізованої продукції (вплив даного фактора становить – +16179,4 тис. грн.).

Сукупність доходності, вигідності та прибутковості бізнесу можна визначити за допомогою показників рентабельності підприємства (табл. 2.7).

Слід вказати на те, що всі показники рентабельності мають позитивне значення, що підтверджує факт прибуткової діяльності підприємства. Як свідчать наведені розрахунки, найбільш суттєво зріс показник рентабельності продукції з 6,67% у 2028 р. до 57,51% - у 2020 р., що позитивно характеризує діяльність підприємства та свідчить про підвищення ефективності виробництва та реалізації продукції. Також позитивні зміни слід відмітити в динаміці зростання показника валової рентабельності, який характеризує вагу націнки у виручці від реалізації й засвідчує наявність продуманої цінової політики відносно реалізації продукції, товарів, робіт та послуг.

Аналіз показників рентабельності ТОВ «Компанія «Савіл»

№ з/п	Показники	Фактичне значення		
		2018 р.	2019 р.	2020 р.
1	Рентабельність активів, %	7,40	1,40	13,03
2	Рентабельність власного капіталу, %	30,74	9,24	44,53
3	Валова рентабельність (рентабельність за валовим прибутком), %	6,32	2,99	36,51
4	Рентабельність продукції, %	6,75	3,08	57,51
5	Операційна рентабельність (рентабельність за операційним прибутком), %	4,21	0,80	10,10
6	Чиста рентабельність (рентабельність за чистим прибутком), %	3,45	0,66	8,29

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

Стабільно високі значення має показник рентабельності власного капіталу, значення якого коливаються на рівні від 30,74% - у 2018 р., 9,24% - у 2019 р. та 44,53% - 2020 р.

Динаміку зміни показників рентабельності діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» ілюструє рис. 2.1.

З метою вивчення динаміки наведених вище показників рентабельності та дослідження зміни їх рівня під впливом відповідних факторів скористаємося методикою факторного аналізу. Рівень рентабельності продукції (коефіцієнт окупності витрат), який розраховується в цілому по підприємству, залежить від таких трьох факторів першого порядку: зміни структури реалізованої продукції, собівартості реалізованої продукції та середніх цін реалізації.

Проведемо розрахунок впливу факторів першого порядку на зміну рівня рентабельності в цілому по підприємству на основі використання методу ланцюгових підстановок.

$$P_0 = \frac{\Pi_0(\text{при } ВРП_{\text{заг0}}, ПВ_0, Ц_0, C_0)}{B_0(\text{при } ВРП_{\text{заг0}}, ПВ_0, C_0)} = \frac{1333,4}{43300,3} \times 100\% = 3,07\% ;$$

$$P_{\text{ум1}} = \frac{\Pi_{\text{ум1}}(\text{при } ВРП_{\text{заг1}}, ПВ_0, Ц_0, C_0)}{B_{\text{ум1}}(\text{при } ВРП_{\text{заг1}}, ПВ_0, C_0)} = \frac{904,0}{29747,3} \times 100\% = 3,04\% ;$$

$$P_{\text{ум2}} = \frac{\Pi_{\text{ум2}}(\text{при } ВРП_{\text{заг1}}, ПВ_1, Ц_0, C_0)}{B_{\text{ум2}}(\text{при } ВРП_{\text{заг1}}, ПВ_1, C_0)} = \frac{5192,4}{35066,3} \times 100\% = 14,81\% ;$$

$$P_{ум3} = \frac{\Pi_{ум3}(нпу\ ВРП_{зар1}, ПБ_1, Ц_1, C_0)}{B_{ум2}(нпу\ ВРП_{зар1}, ПБ_1, C_0)} = \frac{-5317,9}{35066,3} \times 100\% = -15,17\% ;$$

$$P_1 = \frac{\Pi_1(нпу\ ВРП_{зар1}, ПБ_1, Ц_1, C_1)}{B_1(нпу\ ВРП_{зар1}, ПБ_1, C_1)} = \frac{10861,5}{18886,9} \times 100\% = 57,51\% .$$

$$\Delta P_{заг} = P_1 - P_0 = 57,51\% - 3,07\% = +54,44\% ;$$

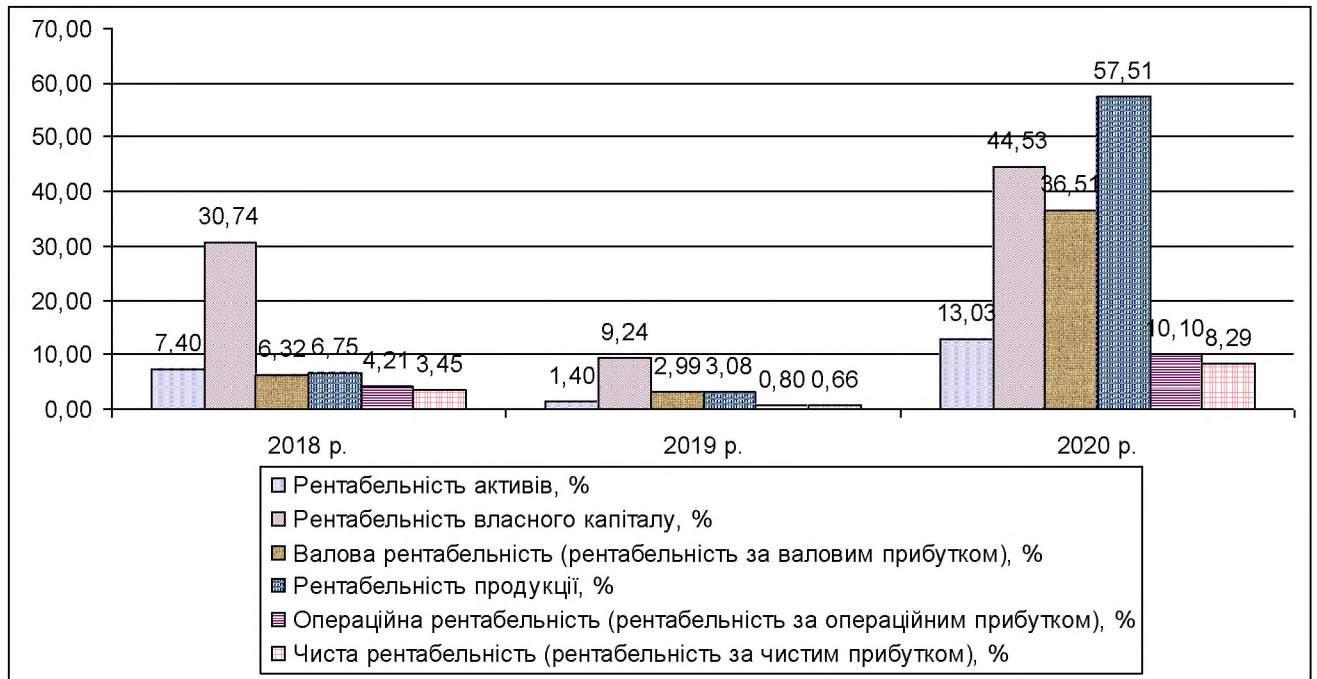


Рис. 2.1. Динаміка показників рентабельності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018-2020 рр.

Джерело: розраховано та побудовано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

у тому числі:

$$\Delta P_{ВРП} = P_{ум1} - P_0 = 3,04\% - 3,07\% = -0,03\% ;$$

$$\Delta P_{ПБ} = P_{ум2} - P_{ум1} = 14,81\% - 3,04\% = +11,77\% ;$$

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум3} - P_{ум2} = -15,17\% - 14,81\% = -29,98\% ;$$

$$\Delta P_C = P_1 - P_{ум3} = 57,51\% - (-15,17\%) = +72,68\% .$$

Отримані результати свідчать про те, що підвищення рівня рентабельності пов'язане насамперед зі зміною структури реалізованої продукції, товарів, робіт і

послуг та зниженням собівартості реалізації. Так, зміни у структурі реалізації спричинили зростання рентабельності на 11,77%, а зниження собівартості сприяло зростанню рентабельності на 72,68%. Здебільшого негативний вплив на показник рентабельності продукції спричинили зміна цін реалізації.

Аналогічно проведемо факторний аналіз рентабельності продажів (обороту). Детермінована факторна модель цього показника, обчисленого в цілому по підприємству, має наступний вигляд:

$$P_{об} = \frac{\Pi_{PI} = f[VP_{заг}, ПБ_i, Ц_i, C_i]}{ЧД_i = f[VP_{заг}, ПБ_i, Ц_i]}$$

Розрахунок впливу цих факторів методом ланцюгової підстановки:

$$P_0 = \frac{\Pi_0(при VP_{заг0}, ПБ_0, Ц_0, C_0)}{ЧД_0(при VP_{заг0}, ПБ_0, Ц_0)} = \frac{1333,4}{44633,7} \times 100\% = 2,99\% ;$$

$$P_{ум1} = \frac{\Pi_{ум1}(при VP_{заг1}, ПБ_1, Ц_0, C_0)}{ЧД_{ум1}(при VP_{заг1}, ПБ_1, Ц_0)} = \frac{5192,4}{40258,7} \times 100\% = 12,89\% ;$$

$$P_{ум2} = \frac{\Pi_{ум2}(при VP_{заг1}, ПБ_1, Ц_1, C_0)}{ЧД_1(при VP_{заг1}, ПБ_1, Ц_1)} = \frac{-5317,9}{29748,4} \times 100\% = -17,88\% ;$$

$$P_1 = \frac{\Pi_1(при VP_{заг1}, ПБ_1, Ц_1, C_1)}{ЧД_1(при VP_{заг1}, ПБ_1, Ц_1)} = \frac{10861,5}{29748,4} \times 100\% = 36,51\% .$$

$$\Delta P_{заг} = P_1 - P_0 = 36,51\% - 2,99\% = +33,52\%$$

у тому числі:

$$\Delta P_{ПБ} = P_{ум1} - P_0 = 12,89\% - 2,99\% = +9,9\% ;$$

$$\Delta P_{Ц} = P_{ум2} - P_{ум1} = -17,88\% - 12,89\% = -30,77\% ;$$

$$\Delta P_C = P_1 - P_{ум2} = 36,51\% - (-17,88\%) = +54,39\% .$$

Отже, за результатами проведених розрахунків видно, що негативний вплив на показник рентабельності продажів мав лише один фактор – середні ціни реалізації, тобто при незмінних інших факторах, показник рентабельності під впливом даного фактора міг би знизитись на 30,77%. Зміна структури реалізованої продукції та зниження собівартості мали позитивний вплив на досліджуваний показник, та спричинили його зростання відповідно на 9,9% та 54,39%.

Аналіз рентабельності операційного капіталу на ТОВ «Компанія «Савіл» здійснювався за постійною факторною моделлю, яка має наступний вигляд:

$$P_{OK} = \frac{\Pi_{OD}}{OK} = \frac{\Pi_{OD}}{ЧД:K_{OB}} = \frac{f[VP\Pi_{zag}, \Pi B_i, C_i, I\Phi P]}{f[VP\Pi_{zag}, \Pi B_i, C_i, K_{OB}]}$$

Вихідні дані для факторного аналізу рентабельності операційного капіталу наведено в табл. 2.8.

Таблица 2.8.

Вихідні дані для факторного аналізу рентабельності операційного капіталу

№ з/п	Показник	Значення показника	
		t ₀	t ₁
1	Прибуток від реалізації, тис. грн.	1333,4	10861,5
2	Інші операційні результати, тис. грн.	-975,7	-7855,5
3	Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	357,7	3006,0
4	Середньорічна сума операційного капіталу, тис. грн.	17166,7	19969,2
5	Виручка від реалізації продукції, тис. грн.	44633,7	29748,4
6	Коефіцієнт обороту капіталу	2,6	1,49

Джерело: складено та розраховано автором на основі фінансової звітності ТОВ «Компанія «Савіл» за 2018 – 2020 рр.

Факторний аналіз рентабельності операційного капіталу за методом ланцюгових підстановок буде мати наступний вигляд:

$$P_{OK0} = \frac{\Pi_{OD0}(\text{при } VP\Pi_{zag0}, \Pi B_{i0}, C_{i0}, I\Phi P_0)}{OK_0(\text{при } VP\Pi_{zag0}, \Pi B_{i0}, C_{i0}, K_{об0})} = \frac{1333,4 - 975,7}{44633,7 : 2,6} \times 100\% = 2,08\% ;$$

$$P_{OK_{ум1}} = \frac{\Pi_{OD_{ум2}}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_0)}{OK_{ум2}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, K_{об0})} = \frac{5192,4 - 975,7}{40258,7 : 2,6} \times 100\% = 27,23\% ;$$

$$P_{OK_{ум2}} = \frac{\Pi_{OD_{ум3}}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_0)}{OK_{ум3}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, K_{об0})} = \frac{-5317,9 - 975,7}{29748,4 : 2,6} \times 100\% = -55,01\% ;$$

$$P_{OK_{ум3}} = \frac{\Pi_{OD_{ум4}}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_0)}{OK_{ум3}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, K_{об0})} = \frac{10861,5 - 975,7}{29748,4 : 2,6} \times 100\% = 86,40\% ;$$

$$P_{OK_{ум4}} = \frac{\Pi_{OD1}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_1)}{OK_{ум3}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, K_{об0})} = \frac{10861,5 - 7855,5}{29748,4 : 2,6} \times 100\% = 26,27\% ;$$

$$P_{OK1} = \frac{\Pi_{OD1}(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, I\Phi P_1)}{OK_1(\text{при } VP\Pi_{zag1}, \Pi B_{i1}, C_{i1}, K_{об1})} = \frac{10861,5 - 7855,5}{29748,4 : 1,49} \times 100\% = 15,06\% .$$

Зміна рівня рентабельності капіталу становить:

$$\Delta P_{zag} = P_1 - P_0 = 15,06 - 2,08\% = +12,98\%$$

у тому числі за рахунок:

$$\Delta P_{PB} = P_{ym1} - P_0 = 27,23\% - 2,08\% = + 25,15\% ;$$

$$\Delta P_{Ц} = P_{ym2} - P_{ym1} = -55,01\% - 27,03\% = -82,24\% ;$$

$$\Delta P_C = P_{ym3} - P_{ym2} = 86,40 - (-55,01\%) = +141,41\% ;$$

$$\Delta P_{I\Phi P} = P_{ym4} - P_{ym3} = 26,27\% - 86,40\% = -60,13\% ;$$

$$\Delta P_{Kob} = P_1 - P_{ym4} = 15,06\% - 26,27\% = -11,21\% .$$

Як свідчать проведені розрахунки, на рівень рентабельності капіталу ТОВ «Компанія «Савіл» негативно впливає зміна відпускних цін та незначне зниження показника оборотності капіталу, найбільш позитивний вплив здійснює зниження собівартості продукції, робіт та послуг та деякою мірою зміна їх структури.

Проведений аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» свідчить про підвищення рівня показників фінансових результатів діяльності підприємства впродовж 2020 р., та прибуткову діяльність впродовж всього досліджуваного періоду. Досліджуючи вплив факторів на рівень фінансових показників діяльності слід вказати, що найбільш позитивно на розмір прибутку від реалізації здійснили такі фактори, як зниження собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг й структури реалізованої продукції.

2.4. Аудит фінансових результатів на ТОВ «Компанія «Савіл»

З метою встановлення об'єктивності, достовірності та законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності фінансових результатів діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» нами була проведена аудиторська перевірка доходів, витрат та фінансових результатів відповідно до розробленої Програми аудиту (додаток Л).

Організаційні засади проведення аудиторської перевірки фінансових результатів на ТОВ «Компанія «Савіл» базувалися на використанні норм Міжнародних стандартів аудиту, зокрема: МСА 300 «Планування», МСА 320 «Суттєвість в аудиті», МСА 230 «Документація», МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність», тощо.

Перевірка включала ознайомчий, основний та заключний етапи.

В процесі реалізації першого етапу нами було здійснено загальне ознайомлення з особливостями діяльності підприємства, проведено оцінку системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. До основних процедур аудиторської перевірки які виконувались на даному етапі відносяться: ознайомлення з матеріалами попередніх перевірок, узгодження плану проведення перевірки з керівництвом підприємства, попередній огляд та читання фінансової звітності задля розуміння тенденцій розміщення майна, формування капіталу та оцінки фінансового стану, ознайомлення із статутом підприємства, а також складання плану аудиторської перевірки фінансових результатів.

Основний етап аудиту фінансових результатів безпосередньо пов'язаний із перевіркою відповідності сформованої системи бухгалтерського обліку діючому законодавству, встановленням правильності відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку інформації щодо доходів, витрат, фінансових результатів та перевірку правильності формування показників фінансової звітності та її складання. Основними аудиторськими процедурами, які виконувались на даному етапі були:

- перевірка регістрів синтетичного обліку, дослідження документів, які підтверджують правомірність та правильність відображення певних сум за відповідними синтетичними рахунками;

- перевірка аналітичних відомостей щодо доходів отриманих від реалізації, вивчення документів, які оформлюються відділом збуту, перевірка наявних даних щодо обліку товарів, робіт послуг та їх реалізації;

- перевірка документів, які підтверджують чи спростовують факти одержання іншого операційного доходу (дохід від операційної оренди, дохід від

операційної курсової різниці, отриманих штрафів, пені і неустойок, інших доходів від операційної діяльності);

- перевірка документів щодо реалізації необоротних активів, їхньої переоцінки тощо;

- перевірка правильності визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та вивчення документів, які підтверджують правильність здійсненого розподілу та віднесення відповідних витрат на собівартість, перевірка правильності розподілу суми загальновиробничих витрат;

- перевірка правильності формування інформації щодо адміністративних витрат, дослідження документів, які підтверджують правильність віднесення відповідних витрат до складу адміністративних витрат, а також перевірка правильності списання таких витрат на фінансовий результат;

- дослідження порядку формування і розподілу витрат на збут та інших витрат підприємства, перевірка документів, які підтверджують правильність віднесення таких витрат до складу витрат на збут та інших витрат, а також перевірка правильності списання цих витрат на фінансовий результат;

- вивчення порядку формування фінансового результату на підприємстві, суцільна перевірка форм фінансової звітності та документів, які підтверджують правильність розрахунку фінансового результату, заключна перевірка інформації, що акумулюється в синтетичних облікових регістрах підприємства.

На заключному етапі аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства, базуючись на результатах проведеної перевірки нами було складено аудиторський висновок.

Основними джерелами інформації, які використовувались нами під час проведення аудиторського дослідження виступали: фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва; податкові декларації з податку на прибуток підприємства; регістри аналітичного та синтетичного обліку з обліку виробничих витрат, операцій з реалізації, фінансових результатів.

Під час проведення аудиту, насамперед, була здійснена оцінка стану бухгалтерського обліку, оскільки від ступеня довіри до інформації, яка

відображена у системі бухгалтерського обліку підприємства залежать не тільки обсяг аудиторської перевірки, але і якість аудиторського висновку та ступінь аудиторського ризику. Для цього нами було проведено тестування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на основі розробленого тесту (табл. 2.9).

Таблиця 2.9.

Тест системи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку фінансових результатів ТОВ «Компанія «Савіл»

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді		
		Так	Ні	Інформація відсутня
1	Чи ведеться окремо облік різних видів доходів: -- відомості; -- картки; -- інше?	+	-	-
2	Чи є відповідальні особи за повноту і своєчасність відпуску товарів, робіт та послуг?	+	-	-
3	Особи, які розробляють і затверджують цінову політику на підприємстві: -- керівник; -- спеціальний відділ; -- бухгалтерія.	-	+	-
4	Чи укладаються договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації робіт (послуг)?	+	-	-
5	Особи, які дають дозвіл на реалізацію товарів (робіт, послуг): -- керівник; -- заступник керівника; -- уповноважений Статутом суб'єкт; -- інша особа.	+	-	-
6	Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація товарів, робіт та послуг боржникам?	+	-	-
7	Хто приймає рішення про реалізацію товарів, робіт та послуг пов'язаним особам: -- керівник; -- спеціально створена комісія; -- інші?	+	-	-
8	Чи звіряються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і з документами на відпуск товарів, робіт та послуг?	+	-	-
9	Чи звіряються дані аналітичного обліку з формування доходів: -- з журналами-ордерами; -- з Головною книгою?	+	-	-
10	Чи ведеться аналітичний облік реалізації товарів, робіт та послуг і визначення доходів за бартерними угодами?	-	-	+

11	Чи відповідає визнання доходів П(С)БО № 15: - чи проінформовано покупця про суттєві ризики і вигоди пов'язані з правом власності на товари, роботи і послуги; - підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами, роботами і послугами; - сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; - чи є впевненість, що в результаті операції відбудеться зростання економічних вигод підприємства; - витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені?	-	-	+
12	Чи ведуться книги реєстрації замовлень на продаж товарів, робіт, послуг?	+	-	-
13	Наявність затверджених прейскурантів	+	-	-
14	Ким затверджуються праси (прейскуранти): - керівником; - спеціальним відділом; - головним бухгалтером?	+	-	-
15	Чи були виявлені випадки реалізації без документів на відвантаження або відпуск?	-	+	-
16	Чи відвантажуються товари, роботи, послуги пов'язаним особам?	-	-	+
17	Чи відвантажуються товари, надіються роботи і послуги за бартерними контрактами?	-	+	-
18	Чи здійснюються перевірки визнання доходів згідно з П(С)БО № 3 (НП(С)БО № 1), № 12, № 14?	-	-	+
19	Чи перевірялися критерії визнання доходів згідно з класифікацією доходів?	+	-	-

Джерело: складено автором.

Оцінюючи результати відповідей на питання, що наведені в тесті, а також отриманих результатів відповідей, чинну систему внутрішнього контролю фінансових результатів можна вважати організованою належним чином.

Розпочинаючи перевірку фінансових результатів підприємства аудитором була визначена суттєвість конкретних груп доходів (згідно з П(С)БО № 15) у загальному обсязі доходів та суттєвість конкретних груп витрат (згідно з П(С)БО № 16) у загальному обсязі витрат. Останнє здійснювалось з метою визначення суттєвих груп доходів і витрат та несуттєвих доходів і витрат (на несуттєвих доходах і витратах в процесі проведення перевірки основна увага не зосереджувалася, а увага концентрувалася здебільшого на суттєвих доходах і витратах). Тести на визначення суттєвості окремих груп доходів та окремих груп витрат, за даними бухгалтерського обліку, наведені в табл. 2.9 та табл. 2.10.

Як свідчать дані, наведені в табл. 2.10 до основних джерел доходів ТОВ «Компанія «Савіл» відносяться:

- доходи від реалізації продукції, товарів;
- доходи від виконаних робіт та наданих послуг,
- доходи від операційної оренди активів,
- доходи від операційної курсової різниці,
- доходи від реалізації інших оборотних активів,
- інші доходи від операційної діяльності,
- інші доходи (списання кредиторської заборгованості, сума дооцінки необоротних активів тощо).

Таблиця 2.10.

Тест визначення суттєвості окремих груп доходів на ТОВ «Компанія
«Савіл»

Група доходів згідно П(С)БО № 15	Класифікація доходів за групами	Сума доходу, тис. грн.	Питома вага у загальному обсязі доходів, %	Встановлення суттєвості
Дохід (виручка) від реалізації товарів, робіт, послуг	Рахунок 70 «Дохід від реалізації» Субрахунки: 702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	29748,4	99,99	Суттєвий
Інші операційні доходи	Рахунок 71 «Інший операційний дохід» Субрахунки: 719 «Інші доходи від операційної діяльності»	0,2	0,01	Несуттєвий
	Всього	29748,6	100	-

Джерело: складено автором на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Компанія «Савіл».

Як свідчать дані наведені в табл. 2.9, найбільшу питому вагу в структурі доходів підприємства займають доходи від реалізації продукції, робіт та послуг – 99,99%. Інші джерела доходів є незначними та становлять в сукупності лише 0,01% від загальної їх величини, отже останні були визнані нами як несуттєві, та такі які не потребують детального дослідження.

Отже, в процесі проведення аудиторського дослідження особлива увага приділялась порядку формування наступних доходів від реалізації продукції, робіт та послуг.

До складу доходів від реалізації продукції, робіт та послуг на ТОВ «Компанія «Савіл» відносяться доходи від реалізації різних виробів з паперу та картону, а також виконаних робіт та послуг з видавничої діяльності. В процесі проведення аудиторської перевірки доходів від реалізації (рахунок 702 «Дохід від реалізації товарів» та рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт (послуг)») на ТОВ «Компанія «Савіл» були здійснені наступні аудиторські процедури:

- перевірка наявних та виконаних замовлень на продаж та на послуги за даними книг реєстрації;
- перевірка формування калькуляційних цін;
- перевірка повноти та правильності виписки рахунків-фактур, актів виконаних робіт відповідно до книг реєстрації;
- перевірка відповідності документів на відпуск продукції та на виконання робіт (послуг) затвердженням замовленням;
- перевірка випадків відсутності документів на відпуск продукції, товарів та на виконані роботи (послуги);
- оглядова експертна оцінка ступеня завершеності виконаних робіт;
- звірення даних рахунків-фактур та затверджених замовлень й документів на відпуск продукції;
- перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку операцій з реалізації продукції та наданих робіт (послуг) (відповідність кореспонденції рахунків, облікових регістрів);
- перевірка повноти відображення доходів за звітний період в обліку.

В процесі проведення вказаних аудиторських процедур помилок і порушень не виявлено.

До основних статей витрат на ТОВ «Компанія «Савіл» відносяться:

- собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг,
- адміністративні витрати,
- витрати на збут,
- витрати від операційної курсової різниці,
- витрати від реалізації виробничих запасів,
- сплачені штрафи, пені, неустойки,

- інші витрати операційної діяльності,
- сплачені відсотки за банківський кредит,
- виплати, пов'язані з залученням позикового капіталу,
- втрати від неопераційних курсових різниць,
- інші витрати діяльності.

Для оцінки структури і суттєвості витрат за окремими їх групами складемо таблицю 2.11.

Таблиця 2.11.

Тест визначення суттєвості витрат на ТОВ «Компанія «Савіл»

Склад витрат відповідно до П(С)БО № 16	Статті витрат	Сума витрат, тис. грн.	Питома вага в загальному обсязі витрат, %	Встановлення суттєвості
Собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг	Рахунок 90 «Собівартість реалізації» Субрахунки: 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	18886,9	70,62	Суттєвий
Витрати, пов'язані з операційною діяльністю	Рахунок 92 «Адміністративні витрати»	3422	12,80	Суттєвий
	Рахунок 93 «Витрати на збут»	1790	6,69	Несуттєвий
Інші операційні витрати	Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» Субрахунки: 945 «Втрати від операційної курсової різниці»	635	2,37	Несуттєвий
	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	558,7	2,09	Несуттєвий
	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	480	1,79	Несуттєвий
	949 «Інші витрати операційної діяльності»	970	3,63	Несуттєвий
Інші витрати	Всього	26742,6	100	-

Джерело: складено автором на основі даних бухгалтерського обліку ТОВ «Компанія «Савіл».

Як свідчать дані наведені в таблиці, найбільшу питому вагу в структурі витрат підприємства займає собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг – 70,62%, на другому місці знаходяться адміністративні витрати – 12,80%, третє місце посідають витрати на збут – 6,69%. Всі інші

витрати підприємства в сукупності складають лише 9,89% від загальної їх величини, тому вони визнані нами як несуттєві та такі, які не потребують детальної перевірки.

Отже, аудиторській перевірці підлягали наступні витрати:

- собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг;
- адміністративні витрати та витрати на збут.

Під час перевірки аудитором з'ясовувались питання: які витрати виробництва (обігу) включаються до виробничої собівартості, а які зараховуються до складу витрат періоду і безпосередньо списуються на фінансовий результат.

Формування собівартості товарів, робіт, послуг на ТОВ «Компанія «Савіл» здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Особливу увагу в процесі здійснення перевірки, аудитор приділяв обліку витрат за рахунком 90 «Собівартість реалізації». Встановлено, що відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» до виробничої собівартості на ТОВ «Компанія «Савіл» включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та виробничі накладні витрати. Такі витрати, як адміністративні, збутові та інші операційні, не включаються до складу виробничої собівартості. Отже, на рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображується лише виробнича собівартість придбаних товарно-матеріальних цінностей (виробничих запасів, товарів), робіт, послуг що були реалізовані. Зіставлення чистих доходів від реалізації та собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг дозволяє визначити валовий фінансовий результат (прибуток, збиток).

Таким чином, в процесі аудиту витрат за рахунком 90 «Собівартість реалізації» помилок і порушень норм чинного законодавства не встановлено.

Частина загальногосподарських витрат яка не включається до складу виробничої собівартості на ТОВ «Компанія «Савіл» обліковується на рахунках: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної

діяльності». Досліджуючи порядок формування інформації за вказаними рахунками, аудитор підтверджує їх повноту та достовірність.

Наступним етапом аудиту є перевірка оборотів за рахунком 70 «Доходи від реалізації», який призначений для відображення доходу від реалізації робіт, товарів і послуг, нарахованого чи отриманого підприємством у звітному періоді. Для визначення показника чистого доходу, що належить підприємству, по дебету цього рахунка відображаються податки, що підлягають сплаті з доходу (ПДВ, акцизний податок), і частина доходу, що належить іншим підприємствам (по договорах комісії, спільної діяльності тощо).

Оскільки наприкінці звітного періоду рахунки доходів і витрат повинні закриватися шляхом списання різниці їх дебетового і кредитового оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати», то під час проведення аудиту здійснювалася перевірка правильності і своєчасності закриття цих рахунків, а також з'ясовувалось питання відповідності дебетового та кредитового оборотів за рахунками доходів і витрат після їх закриття на рахунок 79. Помилки на даному етапі аудиту не виявлено.

Під час перевірки фінансових результатів особлива увага зосереджувалася на дослідженні інформації, яка відображається підприємством на рахунку 79 «Фінансові результати», оскільки саме він призначений для узагальненого відображення інформації про фінансові результати підприємства. В ході дослідження з'ясовано, що по кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» відбиваються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунка 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Таким чином, на рахунку 79 відбувається безпосереднє визначення фінансового результату. Отже, аудиторська перевірка підтверджує правильність розрахунку величини фінансового результату та засвідчує відповідність один одному дебетового та кредитового обороту за рахунком 79 після його закриття.

Таким чином, в процесі аудиту встановлено: всі операції пов'язані з формуванням фінансових результатів знаходять відповідне відображення в облікових регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку.

На основі проведеного комплексу аудиторських робіт та отриманої під час його проведення інформації, було підготовлено аудиторський висновок, у якому підтверджено правильність визначення фінансового результату на ТОВ «Компанія «Савіл» (додаток М).

Висновки до розділу 2

Під час дослідження організації обліку фінансових результатів на матеріалах ТОВ «Компанія «Савіл» та застосування методичних основ аналізу та аудиту для оцінювання ефективності його діяльності було з'ясовано наступне:

1. Товариство з обмеженою відповідальністю «Компанія «Савіл» створено в 2016 р., відповідно до чинного законодавства України, є юридичною особою, має самостійний баланс, відокремлене майно, рахунки в установах банків, круглу печатку зі своїм найменуванням, фірмові бланки та інші засоби індивідуальної ідентифікації.

2. Підприємство створене з метою організації комерційної, виробничої та іншої не забороненої законодавством України підприємницької діяльності. Основними напрямками діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» є: виробництво та реалізація гофрованого картону та паперу, різних виробів з поперу та картону, здійснення поліграфічної та видавничої діяльності, відтворення друкованих матеріалів.

3. Для визначення фінансових результатів звітного періоду на підприємстві доходи звітного періоду порівнюють з витратами, які були здійснені для отримання таких доходів. Для обліку доходів на ТОВ «Компанія «Савіл», згідно з робочим Планом рахунків застосовується 7 клас рахунків «Доходи і результати

діяльності», а саме: рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи».

4. Для узагальнення інформації про витрати підприємства у синтетичному обліку ТОВ «Компанія «Савіл» використовуються рахунки класу 9 «Витрати діяльності», а саме: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток».

5. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства Робочим планом рахунків підприємства передбачено для використання в системі обліку рахунків 79 «Фінансові результати», до якого на ТОВ «Компанія «Савіл» відкрито такі субрахунки: 791 «Результат від операційної діяльності», 793 «Результат іншої діяльності».

6. Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» свідчить про зростання прибутковості його діяльності в 2020 році порівняно з 2019 та 2018 роками. Основним прибуткоутворюючим показником діяльності підприємства є дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг. Впродовж останніх років показники фінансових результатів діяльності суттєво зросли, що свідчить про підвищення ефективності його діяльності. Показники рентабельності підприємства зросли в першу чергу за рахунок зниження собівартості реалізованої продукції та зміни структури реалізованих товарів, робіт та послуг.

7. В процесі проведення аудиту фінансових результатів встановлено, що: аналітичний облік доходів і витрат здійснюється з достатнім рівнем деталізації; відпуск продукції й товарів санкціонується належним чином; дані аналітичного обліку є співставними із інформацією, що міститься у регістрах синтетичного обліку та Головній книзі; бухгалтерський облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до П(С)БО № 15, витрат відповідно до П(С)БО № 16, визначення фінансового результату в цілому за звітний період здійснено правильно.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів

Досліджуючи питання організації та методики обліку фінансових результатів, можемо констатувати наявність безлічі дискусійних питань, зокрема щодо існування на практиці певної невідповідності між ознаками видів діяльності, ознаками доходів, витрат та формування фінансових результатів. В сучасних умовах залишається невирішеними питання узгодженості класифікації видів діяльності та визначених чинним Планом рахунків [46] субрахунків, які призначені для обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

Насамперед, організаційні засади бухгалтерського обліку фінансових результатів передбачають формування облікової політики, оскільки від якості її розроблення та передбачення у ній всіх ключових аспектів обліку доходів, витрат та фінансових результатів залежить ефективність ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика наразі є реальним інструментом управління підприємством, з урахуванням її положень здійснюється розробка фінансових та податкових планів, що в подальшому забезпечує можливість зниження податкового навантаження, сприяє підвищенню гнучкості, оперативності й ефективності прийняття управлінських рішень.

Формування облікової політики доцільно здійснювати враховуючи особливості діяльності підприємства та спрямовувати її на виконання наступних завдань:

- покращення фінансового стану підприємства, забезпечення його стабілізації;
- забезпечення економічно обґрунтованого зниження витрат обігу;

- забезпечення дохідності та ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства;
- сприяння формуванню соціально відповідального бізнесу.

Означені цілі можуть бути реалізовані на основі обґрунтованого підходу до розроблення облікової політики та вибору варіантів відображення окремих об'єктів в обліку, відносно яких законодавство передбачає наявність альтернатив.

Враховуючи відсутність на практиці нормативного регламентування вимог щодо формування облікової політики в частині обліку фінансових результатів, вважаємо за можливе в Наказі про облікову політику підприємства виокремити методичну та технічну складову облікової політики фінансових результатів, що сприятиме оперативному формуванню достовірної інформації про фінансові результати в системі бухгалтерського обліку та її відображенні у звітності (рис. 3.1).

Методична складова облікової політики в частині обліку фінансових результатів базується на виборі прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку із наявних альтернативних варіантів передбачених законодавством (Національними положеннями (стандартами)). Методична складова облікової політики повинна формуватися із урахуванням того, що фінансові результати – це кінцеві результати діяльності підприємства, на які по-перше, здійснюють вплив всі види діяльності, які провадить підприємство, а по-друге, методика має включати не лише підходи щодо порядку обліку основних складових фінансових результатів – доходів і витрат, а й інших об'єктів (активів і пасивів), оскільки саме їх використання дає можливість отримувати підприємству доходи та призводить до виникнення витрат.

Відтак, методична складова облікової політики в частині обліку фінансових результатів має складатися із двох частин:

1. елементів облікової політики, які здійснюють опосередкований вплив на формування фінансових результатів (метод оцінки і списання запасів; метод нарахування резерву сумнівних боргів і списання дебіторської заборгованості; метод нарахування амортизації необоротних активів; розмежування в обліку поточних витрат на ремонт та капітальні інвестиції; створення резервів для

забезпечення майбутніх витрат і платежів; визначення методу обліку витрат і калькулювання собівартості; перелік витрат обігу; тривалість операційного циклу тощо);

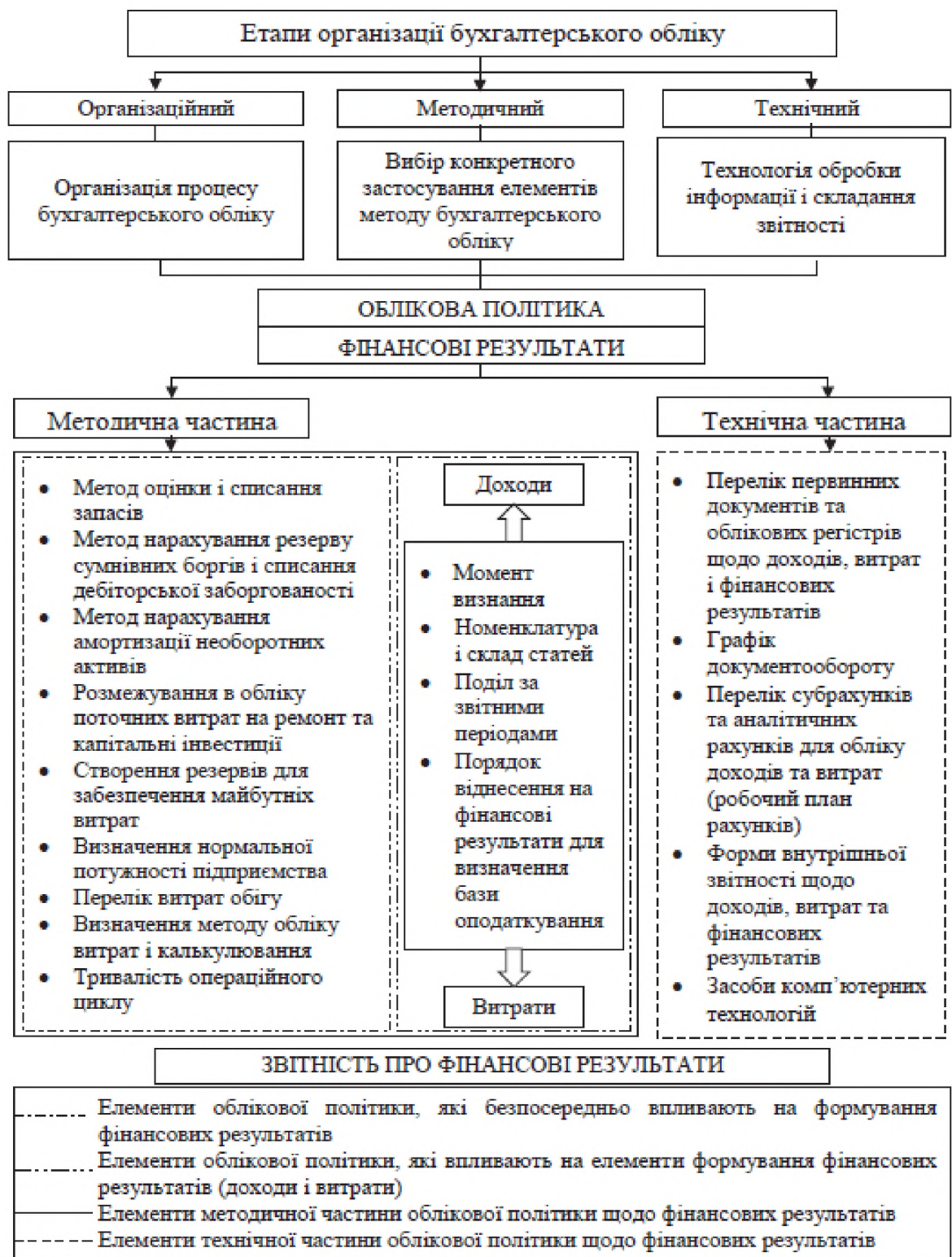


Рис. 3.1. Підходи щодо формування облікової політики в частині обліку фінансових результатів

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

2. елементів облікової політики, які здійснюють прямий вплив на доходи і витрати підприємства (момент визнання доходів і витрат; номенклатура і склад статей доходів і витрат; поділ доходів і витрат за звітними періодами; порядок віднесення доходів і витрат на фінансові результати).

Технічна складова облікової політики підприємства в частині обліку фінансових результатів передбачає:

- визначення переліку первинних документів та облікових регістрів, які використовує підприємство для відображення операцій з формування доходів, витрат і фінансових результатів,
- розробку та затвердження графіку документообігу;
- розробку та затвердження Робочого плану рахунків підприємства в розрізі субрахунків та аналітичних рахунків для обліку доходів, витрат і фінансових результатів;
- форми управлінського обліку та звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів;
- програмне забезпечення організації та ведення облікового процесу.

Таким чином, грамотний підхід до формування облікової політики підприємства в частині обліку фінансових результатів забезпечує можливість законного способу коригування фінансового результату та величини оподаткованого прибутку підприємства.

Важливе місце в системі обліку фінансових результатів займає їх аналітичний облік в розрізі відповідних видів діяльності та згідно визначеної класифікації рахунку 79 «Фінансові результати» за субрахунками. Дослідження характеристики цього рахунку дозволяє виокремити такі його ознаки : рахунок 79 - тимчасовий, результатний, має ознаки пасивного рахунку. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за видами витрат, результатів та іншими напрямками, які визначаються підприємством та прописуються в наказі про облікову політику. У Плані рахунків бухгалтерського обліку визначається фінансовий результат діяльності від:

- операційної діяльності (субрахунок 791);

- фінансових операцій (субрахунок 792);
- іншої діяльності (субрахунок 793).

Недоліком формування фінансового результату відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку є те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства. А саме, на субрахунку 791 під загальною назвою «операційна діяльність» - формується результат від операційної та іншої операційної діяльності, а на субрахунку 792 під назвою «фінансові операції» - формується результат від фінансових операцій та операцій від участі в капіталі.

Враховуючи зазначене, вважаємо за доцільне запропонувати внесення змін до чинного Плану рахунків та до рахунку 79 «Фінансові результати» передбачити відкриття таких субрахунків другого та третього порядку:

- до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відкрити такі субрахунки третього порядку 7911 «Результат операційної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності»;
- субрахунок 792 залишити під назвою «Результат фінансових операцій» без змін;
- субрахунок 793 залишити під назвою «Результат участі в капіталі» без змін;
- ввести субрахунок під назвою 794 «Результат іншої діяльності».

Внесення таких змін дасть змогу отримувати інформацію відповідно до видів діяльності підприємства, а це відповідний і необхідний рівень конкретизації і деталізації інформації, що для аналітичних цілей - запорука об'єктивного оцінювання результатів діяльності.

Кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку з формування фінансового результату за видами діяльності відповідно до запропонованих змін до Плану рахунків наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Порядок формування фінансового результату по рахунку 79 «Фінансові результати» за видами діяльності

Рахунок 79 «Фінансові результати»	
Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	2
791 "Результат операційної діяльності"	
7911 "Результат операційної діяльності"	
901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 704 «Вирахування з доходу» 9811 «Податок на прибуток від операційної діяльності»	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»
7912 «Результат іншої операційної діяльності»	
941 «Витрати на дослідження і розробки» 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 944 «Сумнівні та безнадійні борги» 945 «Втрати від операційної курсової різниці» 946 «Втрати від знецінення запасів» 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» 949 «Інші витрати операційної діяльності» 9812 «Податок на прибуток від іншої операційної діяльності»	711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 713 «Дохід від операційної оренди активів» 714 «Дохід від операційної курсової різниці» 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» 716 «Відшкодування раніше списаних активів» 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» 719 «Інші доходи від операційної діяльності»
792 «Результат фінансових операцій»	
951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати» 9813 «Податок на прибуток від фінансових операцій»	731 «Дивіденди одержані» 732 «Відсотки одержані» 733 «Інші доходи від фінансових операцій»
793 «Результат участі в капіталі»	
961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» 962 «Втрати від спільної діяльності» 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства» 9814 «Податок на прибуток від участі в капіталі»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» 722 «Дохід від спільної діяльності» 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»
794 «Результат іншої діяльності»	
971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» 972 «Втрати від зменшення корисності активів» 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» 976 «Списання необоротних активів» 977 «Інші витрати діяльності» 9815 «Податок на прибуток від іншої діяльності»	741 «Дохід від змін вартості фінансових інвестицій» 742 «Дохід від відновлення корисності активів» 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» 746 «Інші доходи діяльності»

Джерело: складено автором.

Слід вказати на те, що при визначенні фінансового результату операційної діяльності спостерігаються деякі недоліки. Так, у відповідності з принципом нарахування та відповідності доходів та витрат, для визначення фінансового результату необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Проте на практиці при визначенні фінансового результату від операційної діяльності складається така ситуація: за кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» відображаються суми доходу від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), які формуються виходячи із встановлених відпускних цін, тобто включають виробничу собівартість з урахуванням закладеного рівня рентабельності, в той час як по дебету рахунка 90 «Собівартість реалізації» відображається величина виробничої собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг). Для визначення фінансового результату необхідно з величини отриманих доходів вирахувати понесені для отримання таких доходів витрати. У підсумку виходить не зовсім правдоподібна картина, оскільки в даний алгоритм розрахунку не включено цілий ряд витратних рахунків, які пов'язані із операційною діяльністю: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати». Таким чином, без врахування та розподілу сум, які обліковуються на цих рахунках не уявляється можливим отримати достовірні дані про величину чистого фінансового результату та результату від реалізації продукції конкретного виду. Як результат спостерігається порушення принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, оскільки сума витрат по рахунку 90 «Собівартість реалізації» не відповідає за своїм змістом доходу по рахунку 70 «Доходи від реалізації».

З урахуванням підходів викладених щодо формування фінансових результатів за видами діяльності по рахунку 79 «Фінансові результати», вважаємо, що практичним потребам для отримання інформації у потрібному для прийняття управлінських рішень розрізі буде відповідати класифікація видів діяльності, яка включатиме: операційну діяльність, іншу операційну діяльність, фінансову діяльність, інвестиційну діяльність та іншу діяльність. Вважаємо, що така класифікація буде максимально наближеною для потреб обліку та аналізу

фінансових результатів діяльності підприємства. Взаємозв'язок між визначеними видами діяльності та відповідними рахунками бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2.

Відповідність рахунків обліку доходів та витрат видам діяльності підприємства

№ з/п	Види діяльності підприємства	Рахунки обліку доходів	Рахунки обліку витрат
1	Операційна діяльність	701 «Дохід від реалізації готової продукції» 702 «Дохід від реалізації товарів» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» 704 «Вирахування з доходу»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»
2	Інша операційна діяльність	711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» 713 «Дохід від операційної оренди активів» 714 «Дохід від операційної курсової різниці» 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» 716 «Відшкодування раніше списаних активів» 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» 719 «Інші доходи від операційної діяльності»	941 «Витрати на дослідження і розробки» 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 944 «Сумнівні та безнадійні борги» 945 «Втрати від операційної курсової різниці» 946 «Втрати від знецінення запасів» 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» 949 «Інші витрати операційної діяльності»
3	Фінансова діяльність	731 «Дивіденди одержані» 732 «Відсотки одержані» 733 «Інші доходи від фінансових операцій»	951 «Відсотки за кредит» 952 «Інші фінансові витрати»
4	Інвестиційна діяльність	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» 722 «Дохід від спільної діяльності» 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»	961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства» 962 «Втрати від спільної діяльності» 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»
5	Інша діяльність	741 «Дохід від змін вартості фінансових інвестицій» 742 «Дохід від відновлення корисності активів» 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» 746 «Інші доходи діяльності»	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» 972 «Втрати від зменшення корисності активів» 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» 976 «Списання необоротних активів» 977 «Інші витрати діяльності»

Джерело: складено автором.

Таким чином, вважаємо, що найбільш придатною для цілей бухгалтерського та управлінського обліку є запропонована в табл. 3.2 класифікація видів діяльності

підприємства та здійснений відповідно до кожного із видів діяльності розподіл рахунків доходів та витрат.

3.2. Заходи щодо удосконалення організації і методики аудиту та аналізу фінансових результатів

В процесі здійснення аудиту фінансових результатів необхідно дотримуватися певних правил, якими є визначення мети і завдань аудиту; обґрунтування принципів і вимог, які висуваються до аудиту; використання всієї наявної законодавчої і нормативної бази; дотримання організаційних аспектів, методики і техніки проведення аудиту.

Послідовне і належне здійснення всіх означених вище аспектів дозволить суттєво підвищити ефективність аудиторського процесу, оскільки всі ці аспекти являються методологічною основою і засобом реалізації кожної з підсистем зовнішнього і внутрішнього аудиту фінансових результатів підприємства. У зв'язку з цим доцільно визначити і систематизувати мету, завдання, функції та принципи аудиту фінансових результатів підприємства в сучасних умовах (табл. 3.3.).

З інформації, наведеної у табл. 3.3., можна зробити висновок, що спільність принципів аудиторської діяльності не виключає суттєвих відмінностей між змістом зовнішнього і внутрішнього аудиту фінансових результатів. Саме ці відмінності й обумовлюють їх взаємне доповнення. Технологія взаємодії зовнішнього і внутрішнього аудиту базується на політиці максимального сприяння виконанню завдань незалежного аудиту, а з боку останнього – на концепції нейтрального підходу до оцінки ступеня довіри, що має забезпечити внутрішній аудит. Тому, виходячи з поставлених цілей аудиту фінансових результатів, повинні визначатися його завдання, організаційно – методичні підходи, процедури аудиту, алгоритми обробки даних, технічні засоби,

інтелектуальні ресурси, форми узагальнення й надання інформації про фінансові результати, а також порядок документального оформлення результатів аудиту.

Таблиця 3.3.

Принципи, функції, задачі та вимоги аудиту фінансових результатів підприємства

Принципи аудиту фінансових результатів
<i>Доступності</i> – доступність аудитора до всіх об'єктів контролю та носіїв інформації
<i>Конкретності</i> – конкретним повинна бути не лише мета, але і результати
<i>Об'єктивності</i> – аудит повинен бути неупередженим, орієнтованим на об'єктивну оцінку достовірності фінансових результатів
<i>Своєчасності</i> – систематичне, своєчасне проведення аудиту фінансових результатів
<i>Дієвості</i> – спрямованість аудиту фінансових результатів на розробку конкретних заходів по виявленню, недопущенню та усуненню недоліків
Функції аудиту фінансових результатів
<i>Інформаційна</i> – інформація про фінансові результати є предметом аудиту і змістом управлінської діяльності
<i>Контрольна</i> – забезпечує дотримання нормативної та законодавчої бази при формуванні фінансових результатів, а також сприяє підвищенню ефективності управлінських рішень
<i>Зворотного зв'язку</i> – сприяє здійсненню аудиту по виявленню резервів покращення фінансових результатів
<i>Аналітична</i> – реалізується у процесі використання інформації під час аналізу фінансових результатів
<i>Консультаційна</i> – консультування апарату управління підприємством по формуванню фінансових результатів
Цілі аудиту фінансових результатів
Встановлення ступеня достовірності інформації про фінансові результати; вираження думки про достовірність фінансової звітності
Оцінка реалізації фінансової політики підприємства
Оцінка спроможності управління господарськими процесами і розробка рішень щодо покращення фінансових результатів діяльності підприємства
Завдання аудиту фінансових результатів
Перевірка повноти і достовірності відображення в обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства
Виявлення резервів ефективного використання коштів для покращення фінансових результатів
Розробка пропозицій щодо покращення контролю, бухгалтерського обліку, розрахункових процедур; підвищення ефективності тактичних і стратегічних програм розвитку; зміна структури діяльності для отримання максимуму прибутку
Перевірка і підтвердження достовірності фінансової звітності, фінансових результатів або ж констатація їх недостовірності
Вимоги до аудиту фінансових результатів
Гнучкість
Економічність
Простота
Незалежність
Дотримання законності при аудиті
Створення середовища довіри
Виконання визначених процедур аудиту
Дотримання конфіденційності під час аудиту

Джерело: складено автором.

Для раціонального проведення аудиторської перевірки фінансових результатів, її необхідно організувати так, щоб можна було ефективно управляти процесом аудиту, що в свою чергу забезпечує прогресивний розвиток методології і методики аудиту. У зв'язку з цим організацію аудиту фінансових результатів доцільно розглядати в різних аспектах: просторовому, часовому і інформаційно-технологічному та з урахуванням комплексу організаційних вимог і припущень (табл. 3.4).

Організація аудиту фінансових результатів має базуватися на встановленні правильної послідовності включення в контрольний процес взаємозалежних етапів даної системи (спостереження, збору, систематизації, перевірки, узагальнення інформації тощо).

Таблиця 3.4.

Організаційні аспекти аудиту фінансових результатів

Організаційні аспекти	Зміст організаційних аспектів	Організаційні вимоги і пропозиції
1. Просторовий	Включає: мету аудиту фінансових результатів, яка визначається виходячи з потреби в отриманні відповідної інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів; об'єкти аудиту; визначені у відповідності до поставленої мети; виконавців (суб'єктів) аудиту.	Розуміння та використання основоположних принципів і правил (стандартів) аудиту; дотримання вимог аудиту; повне застосування наукових способів і методичних прийомів аудиту та розв'язання задач, які стоять перед ним; раціоналізація реалізації нововведень і адаптація аудиту до нових умов внутрішнього і зовнішнього середовища; впровадження автоматизованих експертних систем для проведення аудиту; надання аудиту ознак самоорганізації та саморегулювання; розвиток матеріально-технічної бази і кадрової політики аудиту; впровадження наукової організації праці та її оплати в аудиторській діяльності; прогнозування і контроль результативності всіх заходів щодо організації аудиту фінансових результатів.
2. Часовий	Включає: строки обробки і подання інформації про фінансові результати.	
3. Інформаційно-технологічний	Включає: засоби досягнення мети аудиту; джерела інформації, методи та прийоми її отримання; технічні засоби для проведення аудиту	

Джерело: складено автором.

Таким чином, організацію аудиту фінансових результатів можна розглядати як цілеспрямовану діяльність, яка включає такі взаємозалежні елементи, як: організація технології аудиту (методології, методики); організація механізмів і структурних елементів (форми проведення) аудиту; організація процедурних аспектів аудиту; організація матеріально-технічної бази аудиту; організація соціальних аспектів аудиту (НОП, інтелектуальний потенціал, мотивація праці аудиторів) (рис. 3.2).

Сукупність організаційних аспектів, методичних і технічних прийомів, які реалізуються за допомогою здійснення певних процедур, формує процес аудиту фінансових результатів суб'єкта підприємницької діяльності.

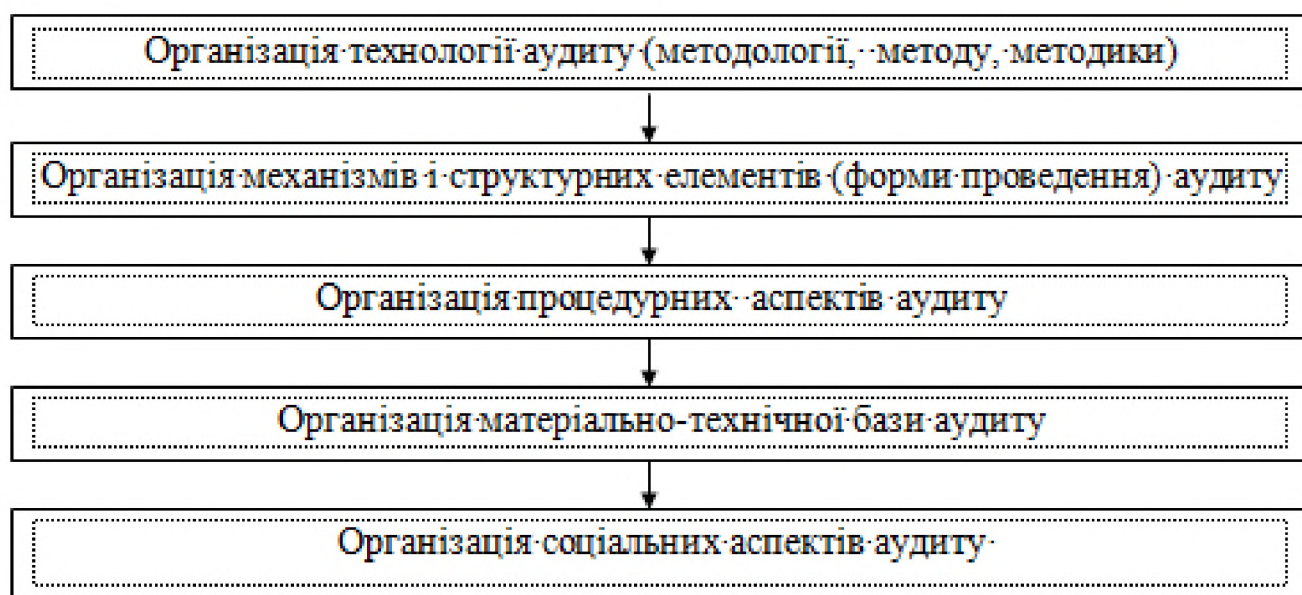


Рис. 3.2. Основні елементи організації аудиту фінансових результатів

Джерело: побудовано автором.

Враховуючи наведену класифікацію видів діяльності підприємства та відповідне групування в межах цих видів діяльності доходів і витрат, доцільним є проведення поточного і заключного аудиту фінансових результатів послідовно по означеним об'єктам, використовуючи прийоми документального і фактичного аудиту. В напрямі удосконалення методики поточного і заключного етапів аудиту фінансових результатів вважаємо, що методика має містити такі елементи: аудит

процесу виробництва і витрат; аудит витрат і процесу отримання доходів; аудит процесу формування фінансових результатів та використання прибутку (рис. 3.3.)

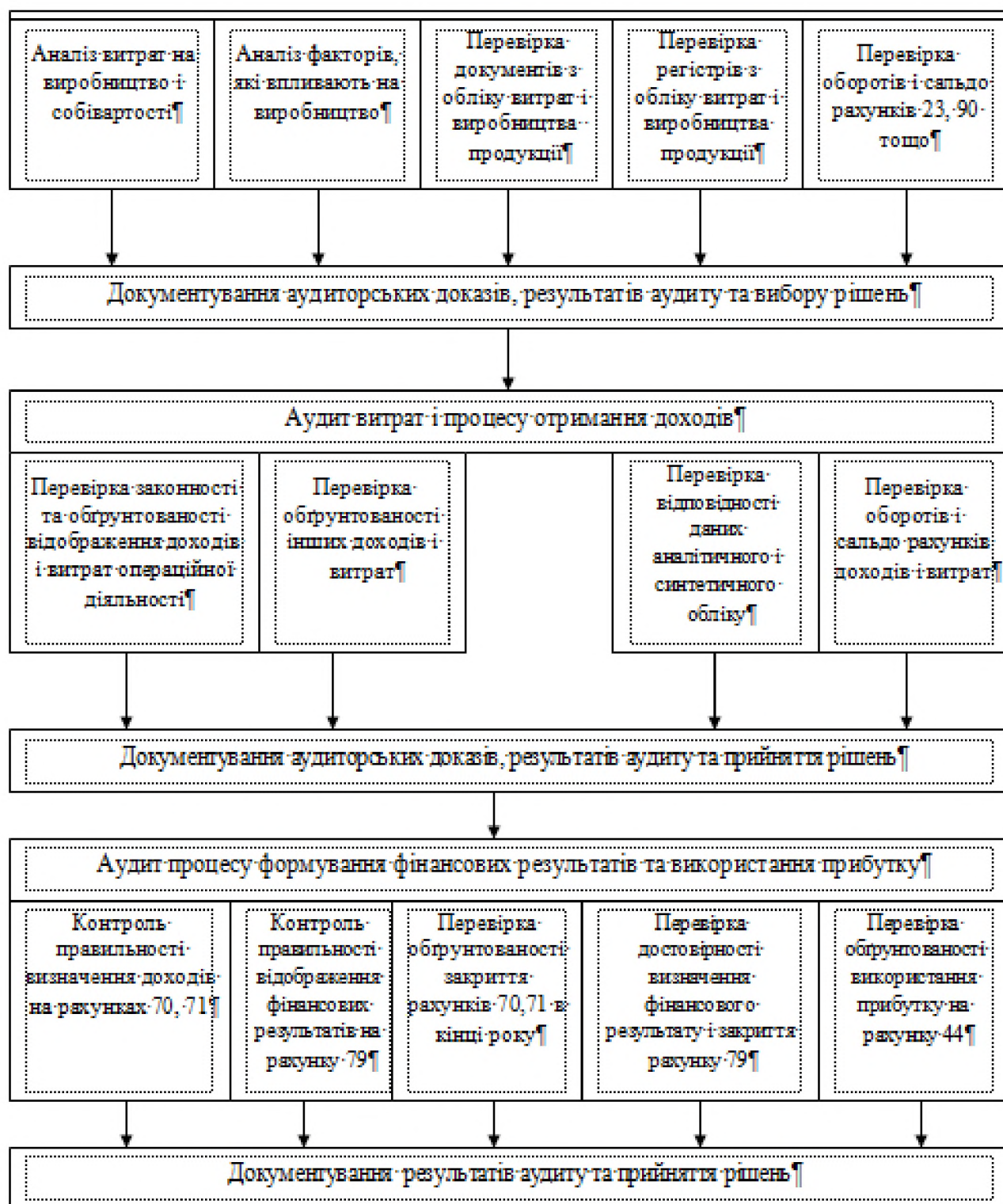


Рис. 3.3. Методика поточного і заключного аудиту фінансових результатів

Джерело: побудовано автором.

Основною інформаційною базою аудиту фінансових результатів є бухгалтерський фінансовий облік. Тому від правильності ведення обліку фінансових результатів залежить достовірність отриманих даних та об'єктивність суджень аудиторів в процесі проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту. У зв'язку з цим нами запропоновані рекомендації з раціоналізації обліку доходів, витрат і фінансових результатів (п. 3.1 даного розділу).

Одним з основних інструментаріїв розширення інформаційної бази аудиту фінансових результатів для одержання обґрунтованих доказів є економічний аналіз, проте його проведенню має передувати нормування (планування) показників фінансових результатів діяльності підприємства. Від ступеня обґрунтованості нормування (планування) зазначених показників залежить об'єктивність економічного аналізу при проведенні аудиту фінансових результатів, тому, що оцінювання фактичних показників фінансових результатів, яких досягло підприємство має базуватися на їх порівнянні з нормативними (плановими). При цьому об'єктами аналізу повинні бути такі показники як: валова продукція (ВП); витрати на виробництво і реалізацію продукції (ВВР); змінні витрати (ЗВ); постійні витрати (ПВ); маржинальний доход (МД = ВП – ЗВ); прибуток (П), відхилення фактичного маржинального доходу від нормативного: $МД_{\phi} = МД_{\phi} - МД_{н}$ (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Елементи методики аналізу, які доцільно використовувати під час проведення аудиту фінансових результатів

Індекси	Відхилення фактичної суми прибутку від нормативної за рахунок зміни:
1. Валової продукції $I_1 = \frac{ВП_{\phi}}{ВП_{н}}$	1. Валового прибутку: $\Delta_1 П_{\phi} = (ВП_{\phi} - ЗВ_{н} - ПВ_{н})$
2. Витрат на виробництво і реалізацію $I_2 = \frac{ВВР_{\phi}}{ВВР_{н}}$	2. Змінних витрат: $\Delta_2 П_{\phi} = (ВП_{н} - ЗВ_{\phi} - ПВ_{н})$
3. Змінних витрат $I_3 = \frac{ЗВ_{\phi}}{ЗВ_{н}}$	3. Постійних витрат: $\Delta_3 П_{\phi} = (ВП_{н} - ЗВ_{н} - ПВ_{\phi})$
4. Постійних витрат $I_4 = \frac{ПВ_{\phi}}{ПВ_{н}}$	4. Загальне відхилення: $\Delta_4 П_{\phi} = П_{\phi} - П_{н}$
5. Маржинального доходу $I_5 = \frac{МД_{\phi}}{МД_{н}}$	5. Перевірка: $\Delta_4 П_{\phi} = \Delta_1 П_{\phi} \pm \Delta_2 П_{\phi} \pm \Delta_3 П_{\phi}$
6. Прибутку $I_6 = \frac{П_{\phi}}{П_{н}}$	

Джерело: складено автором.

Використання даної методики аналізу показників в процесі проведення аудиту фінансових результатів дозволить аудиторам зробити обґрунтовані висновки, відносно ступеня впливу управлінських рішень на розміщення і використання ресурсів та на окупність витрат підприємства.

Висновки до розділу 3

В контексті вирішення наявних проблем в сфері обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів, було обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів та заходи, спрямовані на підвищення ефективності організації і методики аудиту та аналізу фінансових результатів, на основі чого можна зробити такі висновки:

1. Обґрунтовано підходи до розроблення облікової політики підприємства в частині обліку фінансових результатів, що базуються на виокремленні методичної та технічної складової облікової політики фінансових результатів й спрямовані на оперативне формування достовірної інформації про фінансові результати в системі бухгалтерського обліку та її відображення у звітності.

2. З метою узгодження з потребами управління підприємством інформації щодо класифікації видів діяльності підприємства запропоновано класифікувати види діяльності на операційну, іншу операційну, фінансову, інвестиційну та іншу діяльність. Така класифікація буде максимально придатною для потреб обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

3. Запропоновано внести зміни до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку, зокрема до рахунку 79 «Фінансові результати» передбачити відкриття таких субрахунків другого та третього порядку: до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відкрити такі субрахунки третього порядку 7911 «Результат операційної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності»; субрахунок 792 залишити під назвою «Результат фінансових

операцій» без змін; субрахунок 793 перейменувати на «Результат участі в капіталі»; ввести субрахунок під назвою 794 «Результат іншої діяльності».

4. В напрямку удосконалення аудиту фінансових результатів обґрунтовано концептуальні принципи, функції, завдання та вимоги аудиту; визначено організаційні аспекти аудиту (просторовий, часовий та інформаційно-технологічний), та основні елементи його організації; визначено зміст основних елементів методики поточного і заключного етапів аудиту фінансових результатів (аудит циклу виробництва і витрат; аудит витрат і циклу отримання доходів; аудит циклу формування фінансових результатів та використання прибутку).

4. Враховуючи значимість дослідження в процесі проведення аналізу та аудиту фінансових результатів таких показників як: валова продукція; витрати на виробництво і реалізацію продукції; змінні витрати; постійні витрати; маржинальний доход; прибуток, відхилення фактичного маржинального доходу від нормативного, розроблена методика аналізу вказаних показників, яка спрямована на забезпечення формування судження відносно ступеня впливу управлінських рішень на ефективність розміщення і використання ресурсів, окупність витрат підприємства та забезпечення загальної ефективності діяльності.

ВИСНОВКИ

В роботі подано теоретичне обґрунтування формування фінансових результатів, методики їх визначення, обліку, аудиту та аналізу, з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів, висвітлена практика діяльності досліджуваного підприємства в контексті формування фінансових результатів та їх відображення в обліку а також окреслено пріоритетні напрями удосконалення обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. За результатами дослідження можна зробити такі висновки:

1. Системний аналіз теоретичних досліджень щодо визначення економічної сутності поняття «фінансові результати» дозволяє стверджувати, що фінансові результати - це прибуток або збиток який отримує суб'єкт господарювання внаслідок своєї діяльності та є одним з найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності та дає комплексну оцінку ефективності цієї діяльності.

2. Визначення фінансових результатів звітного періоду здійснюється на основі зіставлення доходів звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання таких доходів. Ключовими чинниками формування фінансових результатів є: валовий прибуток (збиток), фінансові результати від операційної діяльності, фінансові результати до оподаткування, чистий прибуток. Формування чистого прибутку підприємства здійснюється в наступній послідовності: визначення чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); визначення валового прибутку (збитку); визначення фінансових результатів від операційної діяльності; визначення фінансових результатів до оподаткування; визначення суми податку на прибуток; визначення величини чистого прибутку.

3. В системі бухгалтерського обліку інформація щодо фінансових результатів (прибутків і збитків) накопичується на рахунку 79 «Фінансові результати», на якому збираються чистий дохід та всі витрати підприємства, які групуються в аналітичному обліку за характером діяльності. Кінцевий фінансовий

результат в цілому по підприємству визначається як різниця між різними видами прибутків, що враховані на кредиті, і відповідно збитками і витратами, врахованими на дебеті рахунка 79 «Фінансові результати». Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними рахунку 79 «Фінансові результати» (на основі порівнянням кредитового і дебетового обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

4. Результатом дослідження теоретичних засад формування методики аудиту фінансових результатів стало визначення ключових завдань аудиту фінансових результатів діяльності підприємств (загальна оцінка досягнутого рівня фінансових результатів; визначення структурних зміни у формуванні фінансових результатів; виявлення резервів збільшення фінансових результатів; встановлення фінансових результатів акціонерної діяльності; визначення відносних показників прибутковості (збитковості), їх характеристика) та відповідних їм показників, які підлягають дослідженню.

5. Визначено основні напрями та послідовні етапи проведення аналізу фінансових результатів з метою оцінювання ефективності діяльності підприємства, які зводяться до: аналізу складу та динаміки зміни фінансових результатів діяльності підприємства; аналізу фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); аналізу асортиментної політики підприємства та оцінювання її впливу на формування фінансових результатів; аналізу рівня середньореалізаційних цін на продукцію (товари, роботи, послуги); аналізу показників рентабельності діяльності підприємства; виявлення резервів зростання фінансових результатів та рентабельності діяльності підприємства.

6. Дослідження особливостей діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» дозволило визначити, що діяльність підприємства спрямована на виробництво та реалізація гофрованого картону та паперу, різних виробів з поперу та картону, здійснення поліграфічної та видавничької діяльності, відтворення друкованих матеріалів. Оцінка загальних тенденцій фінансово-економічного розвитку підприємства свідчить про зміцнення його фінансової стійкості впродовж

останніх років досліджуваного періоду та суттєве підвищення показників прибутковості діяльності.

7. Визначення фінансових результатів в обліковій системі підприємства відбувається за класичною схемою: доходи звітного періоду порівнюють з витратами, які були здійснені для отримання таких доходів. Для обліку доходів на ТОВ «Компанія «Савіл», застосовується 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності», а саме: рахунки: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 74 «Інші доходи». Узагальнення інформації про витрати підприємства здійснюється із використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а саме: 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток». Для формування інформації про фінансові результати використовуються субрахунки: 791 «Результат від операційної діяльності», 793 «Результат іншої діяльності».

8. У результаті проведеного аналізу фінансових результатів діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» встановлено зростання прибутковості його діяльності в 2020 році порівняно з 2019 та 2018 роками. Основним чинником, який справляє визначальний вплив на результативні показники діяльності підприємства є дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг. Впродовж останніх років показники фінансових результатів діяльності суттєво зросли, що свідчить про підвищення ефективності його діяльності. Значне підвищення спостерігається й за показниками рентабельності підприємства, зростання яких зумовлено насамперед за рахунок зниження собівартості реалізованої продукції та зміни структури реалізованих товарів, робіт та послуг.

9. Аудиторська перевірка фінансових результатів діяльності ТОВ «Компанія «Савіл» дозволяє констатувати наступне: аналітичний облік доходів і витрат здійснюється з достатнім рівнем деталізації; відпуск продукції й товарів санкціонується належним чином; дані аналітичного обліку є співставними із інформацією, що міститься у регістрах синтетичного обліку та Головній книзі; бухгалтерський облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до

П(С)БО № 15, а витрат у відповідності до П(С)БО № 16, визначення фінансового результату в цілому за звітний період здійснено правильно.

10. До основних пропозицій, спрямованих на удосконалення обліку фінансових результатів, методики їх аудиту та аналізу відносяться: підходи щодо розроблення облікової політики підприємства в частині обліку фінансових результатів; поглиблення класифікаційних ознак видів діяльності підприємства, спрямованих на забезпечення потреб обліку та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства; внесення змін до чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині формування інформації за рахунком 79 «Фінансові результати»; підходи щодо корегування та доповнення методики аудиту і аналізу фінансових результатів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учебник / Л.А. Богдановская, Г.Г. Виногоров, О.Ф. Мигун и др. Минск: Высшая школа, 1996. 363 с.
2. Арени Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит: / пер. с англ. Я.В. Соколов. Москва: Финансы и статистика, 1995. 560 с.
3. Білуха Н.Т. Аудит: підручник. Київ: «Знання», 2000. 769 с.
4. Бланк И.А. Основы финансовоого менеджмента. Киев: Ника – Центр, Эльга, 2001. Т.1. 592 с.
5. Бурлака С.М., Шушлякова О.В. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/92.pdf>. (дата звернення: 22.10.2021 р.).
6. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник. Житомир, 2002. 544 с.
7. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М., Шулепова С.М. Організація бухгалтерського обліку. Житомир: ПП «Рута», 2001. 576 с.
8. Василенко В.В. Облік фінансових результатів. *Вісник ЖІТІ. Серія: економічні науки*. 2002. № 19. С. 40.
9. Витрати : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 від 31 груд. 1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 29.10.2021).
10. Гладких Т.В., Подольська В.О. Удосконалення обліку та аналізу фінансових результатів. *Регіональні перспективи*. 2001. № 4 (17). С. 100-101.
11. Глушко А. Д., Грачова А.О. Методичні засади аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. *Ефективна економіка 2019. № 6*. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7106> (дата звернення: 19.10.2021 р.).
12. Господарський кодекс України: Закон України в редакції від 06 жовт. 2021

- р. № 436-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15?find=1&text=%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B1%D1%83%D1%82%D0%BE%D0%BA#Text> (дата звернення: 25.10.2021).
13. Давидов Г. М., Шалімова Н. С. Звітність підприємств : навч. посіб. Київ: Знання, 2011. 623 с.
 14. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. Київ: «Знання», 2010. 563 с.
 15. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Київ: «Знання», 2001. 402 с.
 16. Дохід : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 від 29 лист. 1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 28.10.2021).
 17. Економічний аналіз : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : Рута, 2003. 680 с.
 18. Ефимова О.В. Финансовый анализ. Москва : Бухгалтерский учет, 2002. 528 с.
 19. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії і практики. Київ: «Знання», 2003. 327 с.
 20. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 07 лют. 2013 р. № 1. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 25.10.2021).
 21. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ: «Знання», 2007. 1072 с.
 22. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. Київ : ЦУЛ, 2015. 570 с.
 23. Иваниенко В.В., Яценко Л.С. Финансовый анализ: учеб. пособ. Харьков: Изд-во ХГЭУ, 2001. 192 с.
 24. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 349 с.
 25. Ізмайлова К.В. Сучасні технології фінансового аналізу: навч. посіб. Київ: МАУП, 2003. 148 с.
 26. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ: МАУП, 2000. 152 с.

27. Інформаційні системи і технології в економіці: посібник / За ред. В.С. Пономаренка. Київ: ВЦ «Академія», 2002. 544 с.
28. Ковалев А. И., Привалов В. П. Анализ финансового состояния предприятия. Москва: Центр экономики и маркетинга, 1997. 326 с.
29. Ковалев В. В. Финансовый анализ. Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. Москва: Финансы и статистика, 2000. 512 с.
30. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры. Москва: Финансы и статистика, 2001. 632 с.
31. Кузнецов В. Як заповнити фінансову (бухгалтерську) звітність. Харків: Фактор, 2015. 220 с.
32. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ: «Каравелла», 2005. 556 с.
33. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навч. посіб. Київ: «Каравелла»; Львів: «Новий світ - 2000», 2002. 504 с.
34. Кундря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Львів: ЛБІ НБУ, 2003. 303 с.
35. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: *монографія*. Київ: КНЕУ, 2001. 387 с.
36. Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. Бухгалтерська звітність: підручник / за ред. В.С. Лень. Чернігів: ЧДТУ, 2002. 359 с.
37. Ліхоносова Г. С., Лазебна І. Р. Організаційні засади обліку і аудиту фінансових результатів підприємств. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Випуск 25, Ч. 1. С. 144-148.
38. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Аудит: навч.-метод. посіб. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 184 с.
39. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Петрова О. С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 54-61.
40. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 1999. 132 с.

41. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник. Київ: Центр наукової літератури, 2003. 412 с.
42. Об'єднання підприємств: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 19 від 07 лип. 1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення: 29.10.2021).
43. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу : навч. посіб./ Дроб'язко С. І., Козир Т. М., Холод С. Б.; за ред. П. Й. Атамас. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 416 с.
44. Організація бухгалтерського обліку : підручник. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2002. 592 с.
45. Петряєва З.Ф. Фінансовий аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. Харків: Вид-во ХДЕУ, 2002. 164 с.
46. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 30.10.2021).
47. Податковий кодекс України: Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.10.2021).
48. Податок на прибуток: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17 від 28 груд. 2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 24.10.2021).
49. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник. Київ: КНЕУ, 2001. 352 с.
50. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. в

редакції наказу від 10.08.2021 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 10.10.2021).

51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14) (дата звернення: 05.10.2021).
52. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 30.10.2021).
53. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посібн. Київ: Знання, 2005. 662 с.
54. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. Москва: ЮНИТИ- ДАНА, 2001. 479 с.
55. Сकिрипан О.П., Палюх М.С. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Тернопіль: Економічна думка, 2002. 496 с.
56. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2000. 260 с.
57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2011. 976 с.
58. Турова Л.Л., Маринич Д.М. Бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Випуск 26. Ч. 2. С. 131-133.
59. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / О. А. Магопєць та ін. Кіровоград: КОД, 2010. 278 с
60. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник / За ред. проф. Г.В. Митрофанова. К.: КНТЕУ, 2002. – 301 с.
61. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 від 25 лют. 2011 № 25. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0189-11#Text> (дата звернення: 18.10.2021).

62. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
63. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
64. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка та ін. Київ: Кондор-Видавництво, 2013. 552 с.
65. Цивільний кодекс України: Закон України редакція від 11 жовт. 2013 р. № 5178-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/ru/ed20131011#Text> (дата звернення: 18.10.2021).
66. Чабанова Н.В. Бухгалтерській облік . Київ: Академія, 2002 - 315 с.
67. Швиданенко Г.О., Олексюк О.І. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства: *монографія*. Київ: КНЕУ, 2002. 192 с.
68. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: ученик. Москва: ИНФРА – М, 2002. 333 с.
69. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий. Москва: ИНФРА – М, 1999. 343 с.
70. Яріш П. М., Касьянова Ю. В. Методи проведення аналізу фінансових результатів діяльності організацій. *Управління розвитком*. 2013. № 4(144). С. 159–162.