

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
 Навчально-науковий індустріальний інститут
 Кафедра менеджменту

«До захисту допущено»
 Завідувач кафедри
 _____ О.М. Лизунова
 (підпис) (прізвище, ініціали)
 «_____» _____ 2020 рік

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

бакалавра
 (освітній ступінь)

на тему: «Організація обліку фінансових результатів на підприємстві (за матеріалами ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»)»

Виконала: студентка IV курсу, групи ОіПз-16і
 (шифр групи)

Спеціальності 071 Облік і
оподаткування

_____ Аксютенко Ольга Олександрівна

(прізвище та ініціали)

(підпис)

Керівник: к.е.н., доц., доцент кафедри менеджменту,

Коваленко Ю.О.

(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

(підпис)

Рецензент: головний бухгалтер

(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

(підпис)

Нормоконтролер: к.е.н., доц., доцент кафедри менеджменту

Табачкова Н.А.

(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

(підпис)

Засвідчую, що у цій дипломній роботі немає
 запозичень з праць інших авторів без відповідних
 посилань.

Студент _____
 (підпис)

Покровськ – 2020 р.

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»

(повне найменування вищого навчального закладу)

Факультет Навчально-науковий індустріальний інститут

Кафедра менеджменту

Освітній ступінь бакалавр

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри

О.М. Лизунова

« ____ » _____ 2020 року

**ЗАВДАННЯ
НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Аксютенко Ользі Олександрівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи) «Організація обліку фінансових результатів на підприємстві (за матеріалами ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»)»

керівник проекту (роботи): Коваленко Юлія Олександрівна, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом по інституту від « 13 » квітня 2020 р. № 196

2. Термін здачі студентом закінченої роботи 01.06.2020 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативні документи, законодавчі акти, літературні джерела, періодичні видання, статистична звітність ВП „Шахта „Курахівська” ДП „Селидіввугілля” тощо

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): 1. Теоретичні аспекти формування фінансових результатів. 2. Організація обліку та аналізу фінансових результатів на ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля». 3. Напрями удосконалення обліку та контролю фінансових результатів на підприємстві.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): рисунок 2.1 - Складові облікової політики щодо фінансових результатів; рисунок 2.2 - Схема організації обліку фінансових результатів.

6. Консультанти з проекту (роботи), із зазначенням розділів проекту, що їх стосуються

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 13.04.2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Термін виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Вибір і затвердження теми дослідження	10.04.2020	
2	Складання завдання на виконання дипломної роботи, складання плану роботи	13.04.2020	
3	Вивчення економічної літератури з обраної теми роботи та написання першого розділу	31.04.2020	
4	Аналіз первинних документів, обліково-економічної інформації, бухгалтерської звітності з досліджуваної проблеми та написання другого розділу дипломної роботи	12.05.2020	
5	Розробка рекомендацій та заходів щодо удосконалення організації обліку, аналізу та контролю які розглянуті в ракурсі обраної теми роботи та написання третього розділу дипломної роботи	25.05.2020	
6	Оформлення вступу, висновків, реферату, демонстраційних аркушів	28.05.2020	
7	Оформлення дипломної роботи та підписання її у нормоконтролера	29.05.2020	
8	Подання виконаної роботи на зовнішнє рецензування	01.06.2020	
9	Подання дипломної роботи на перевірку на плагіат	02.06.2020	
10	Попередній захист дипломної роботи, підписання дипломної роботи у завідувача кафедри та подання документів до ЕК	09.06.2020	

Студент

(підпис)

О.О.Аксютенко

(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

(підпис)

Ю.О. Коваленко

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Аксютенко О.О. Організація обліку фінансових результатів на підприємстві (за матеріалами ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля») / Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня бакалавр за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. – ННП ДВНЗ ДонНТУ, Покровськ, 2020.

В роботі досліджено теоретичні питання, нормативне регулювання та організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів на промисловому підприємстві; проаналізовано показники доходів і витрат, їх динаміку та структуру; надано рекомендації щодо організації обліку і аудиту фінансових результатів за рахунок розширення аналітичних рахунків і удосконалення мети, завдань та етапів проведення аудиту фінансових результатів.

Ключові слова: ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ДОХІД, ВИТРАТИ, ПРИБУТОК, ЗБИТОК, ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ ДО ОПОДАТКУВАННЯ, ЧИСТИЙ ФІНАНСОВИЙ РЕЗУЛЬТАТ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1.Сутність та економічний зміст фінансових результатів.....	7
1.3.Нормативно-правове забезпечення обліку формування фінансових результатів.....	11
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ НА ПРИКЛАДІ ВП «ШАХТА «КУРАХІВСЬКА» ДП «СЕЛИДІВВУГІЛЛЯ».....	17
2.1. Загальна характеристика підприємства.....	17
2.2. Аналіз структури і динаміки фінансових результатів.....	19
2.3.Організація аналітичного та синтетичного обліку фінансових результатів	26
РОЗДІЛ 3.НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	34
3.1.Шляхи поліпшення організації обліку фінансових результатів.....	34
3.2.Напрями удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів.....	40
ВИСНОВКИ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність обраної теми полягає в тому, що в сучасних умовах облік фінансових результатів є одним із найважливіших об'єктів у всій системі бухгалтерського обліку. Роль обліку фінансових результатів визначається тим фактом, що саме на основі його даних формується інформація про прибуток підприємства. У свою чергу, прибуток виступає як один з найголовніших показників, що характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства, тому наскільки реальним буде його відображення у різних звітних формах залежить від раціональної системи організації бухгалтерського обліку та звітності. Чим вищий прибуток, тим більше підприємство має можливостей для оновлення матеріальної бази, збільшення власного капіталу та реалізації своїх програм. Саме прибуток забезпечує стабільність підприємства та є гарантією його фінансової незалежності.

Впровадження у вітчизняну практику обліку та звітності міжнародних стандартів підвищує інвестиційну привабливість підприємств, але разом з тим породжує безліч спірних питань, серед яких проблемні аспекти визнання і визначення доходів, витрат і фінансових результатів.

Вивчення літературних джерел дозволили зробити висновок, що категорія «фінансових результатів» багатогранна і викликає безліч спірних питань, що становлять фундаментальну проблему для цілого ряду економічних наук. Вагомий внесок у дослідження проблем, пов'язаних з визначенням, формуванням і відображенням фінансових результатів зробили такі науковці, як: Бутинець Ф.Ф., Білик Т.О., Мочерний С.В., Вороніна О.О., Пипко В.А., Пушкар М.С., Луговий В.А., Соколов Я.В., Загородній А.Г. та інші. Але, як показує практика і теоретичні дослідження в питаннях визначення сутності, порядку формування та відображення фінансових результатів залишається чимало невирішених проблем, що потребують детального дослідження і розробки пропозицій для практичної діяльності.

Метою даної дипломної роботи є вивчення діючої системи обліку та аудиту фінансових результатів на підприємстві, а також розробка заходів щодо удосконалення їх обліку та контролю.

Предмет дослідження: питання удосконалення організації бухгалтерського обліку та контролю фінансових результатів на підприємстві.

Об'єктом дослідження є ДП «Седидіввугілля» ВП «Шахта Курахівська».

В дипломній роботі вирішувалися наступні завдання:

- розглянути поняття фінансові результати, прибуток, збиток та їх види;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення щодо регулювання та формування в бухгалтерському обліку фінансових результатів;
- вивчити організацію системи обліку фінансових результатів;
- проаналізувати структуру та динаміку фінансових результатів підприємства;
- запропонувати заходи щодо вдосконалення обліку та аудиторського контролю фінансових результатів на підприємстві.

Наукова новизна роботи: набули подальшого розвитку теоретико-методологічні положення щодо удосконалення організації обліку і аудиту фінансових результатів. Практичне значення дослідження: рекомендації щодо покращення організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів на підприємстві.

Для вивчення діючої системи обліку та аудиту розрахунків фінансових результатів на підприємстві послужили законодавчі акти, що регламентують фінансово-господарську діяльність підприємств та організацій, нормативні документи, методичні та інструктивні матеріали з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, правила, стандарти аудиторської діяльності, дані бухгалтерської (фінансової) та внутрішньої звітності, первинні документи та облікові реєстри підприємства ДП «Седидіввугілля» ВП «Шахта Курахівська».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність та економічний зміст фінансових результатів

Отримання гарних фінансових результатів є основною метою діяльності будь-якого підприємства. У фінансових результатах відображаються майже всі аспекти діяльності підприємства: рівень технології і організації виробництва, продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, ефективність системи управління, контроль рівня затрат і рівня цін, особливості господарського механізму.

Фінансово-економічні показники відображають результативність діяльності суб'єкта господарювання, характеризують його фінансовий та надають інформацію дають уявлення про економічний стан його розвитку.

Опрацювання літературних джерел з даного питання показує, що більшість авторів тісно пов'язують поняття фінансового результату з поняттями прибутків і збитків. Дійсно прибуток або збиток є синонімом фінансового результату, оскільки визнаються а процесі господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Основна мета будь якого суб'єкта господарювання націлена та те, щоб забезпечити зростання прибутку, тому що він є основним джерелом фінансування відтворювального процесу підприємства, вдосконалення його техніко-технологічної бази, розвитку інвестиційної діяльності.

Як зазначає Володькін М.В., прибуток найпростіша і водночас найскладніша категорія ринкової економіки. Її простота визначається тим, що вона є стержнем і головною рушійною силою економіки ринкового типу, основним спонукальним мотивом діяльності підприємців у цій економіці. У той же час її складність полягає у різноманітності сутнісних сторін, які вона відображає, а також у різноманітності видів, у яких вона виступає [1, с.327].

Аналіз наукової і навчальної літератури зарубіжних і вітчизняних фахівців дозволив дійти висновку, що в питаннях визначення сутності поняття «фінансові результати» залишається чимало невирішених проблем, що потребують детального дослідження і розробки пропозицій для практичної діяльності. Питання з'ясування сутності і класифікації фінансових результатів є необхідною умовою для відображення їх в бухгалтерському обліку. В літературних джерелах немає єдиного підходу щодо визначення фінансових результатів. У зв'язку з цим, існує багато різних поглядів щодо теоретико-методологічних засад і організаційної основи формування фінансових результатів, але вони теж потребують подальших досліджень. З проведеного аналізу можна зробити висновок про те, що стосовно поняття «фінансовий результат» в сучасній економічній літературі сформовано декілька точок зору (див. табл. 1.1):

Таблиця 1.1 - Визначення поняття «фінансовий результат» в науковій літературі

Автор	Визначення поняття «фінансовий результат»
Янок Д.А.	це прибуток або збиток в закінчених операціях (Д.А. 2005)[2]
Петраковська О.В.	це прибуток або збиток, що утворюється як різниця між доходами і витратами, і призводить до збільшення чи зменшення капіталу в результаті фінансово-господарської діяльності [3]
Білик Т.О.	це винагорода (прибуток або збиток) суб'єкта господарювання, який визначається як різниця між його сукупними доходами і витратами, що за позитивного результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку і поточної діяльності підприємства. Основним критерієм оцінки її ефективності [4]
Токарева Т.О.	фінансові результати доцільно розглядати з двох сторін: як економічну категорію (як додана вартість, створена працею робітників унаслідок господарської діяльності) і як методику визначення результату діяльності конкретного суб'єкта підприємницької діяльності (прибуток або збиток) [5]
Бутинець Ф. Ф.	Прибуток або збиток організації. Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті [6]
Мочерний А. Д.	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках [6]

Продовження таблиці 1.1	
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді [7]
Ткаченко Н.М.	Утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності [8]

(складено автором)

Аналіз характеристик фінансового результату в економічній та обліковій літературі дозволяє сказати, різноманітність визначень спричинена різними факторами. По перше – це існування різних підходів до розуміння досліджуваного поняття з економічної фінансової облікової точок зору. По друге – це те, що кожен автор розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку. Отже, виходячи із аналізу літературних джерел можна надати визначення фінансовим результатам.

Фінансові результати – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності суб'єкта господарювання у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку. Прибуток є позитивним результатом господарської діяльності, який характеризується приростом власного капіталу за рахунок перевищення доходів над понесеними витратами, а збиток є негативним фінансовим результатом, який характеризується зменшенням власного капіталу за рахунок перевищення витрат над доходами. Стисло наведемо основні ознаки фінансових результатів діяльності підприємства (див. табл. 1.2).

Існуюча нормативна-правова база, що регулює порядок визначення результатів діяльності підприємства, взагалі не містить класифікації фінансових результатів, яка могла б бути використана для створення ефективних інформаційних моделей фінансового, бухгалтерського і управлінського обліку. На думку багатьох авторів, класифікація фінансових результатів, необхідна як інформаційне джерело для прийняття відповідних

Таблиця 1.2 – Ознаки фінансових результатів підприємства

Назва показника	Характеристика ознаки
Фінансовий результат	Згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” прибуток розраховується як різниця між доходами від певної діяльності і витратами на її здійснення.
	Для цілей бухгалтерського обліку фінансовий результат господарської діяльності (чистий прибуток збиток) розраховується як різниця доходів та витрат від усіх видів діяльності підприємства, зменшена на суму нарахованих податків на прибуток
	Збиток – є протилежним показником прибутку. Розраховується як різниця доходів та витрат діяльності господарюючого суб’єкта, результат має від’ємне значення. Порядок формування аналогічний позитивному результату діяльності.
	Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його матеріально-технічної та технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування.
	Фінансовий результат є вартісним показником, вираженим у грошовій формі.

(складено автором на основі джерел 6,9)

рішень керівництвом і користувачами, а тому повинна групуватися за певними відповідними ознаками [10].

Узагальнення існуючих підходів надало можливість навести класифікацію фінансових результатів, яка використовуються на підприємствах. Дана класифікація містить найбільш важливі ознаки для підвищення та забезпечення аналітичної інформації про фінансові результати підприємства (див. табл. 1.3).

Таблиця 1.3 - Класифікація фінансового результату

Класифікаційна ознака	Вид класифікаційної ознаки
Відповідно до видів діяльності	від операційної діяльності; від інвестиційної діяльності; від фінансової діяльності; від надзвичайної діяльності
За періодом формування	минулий; звітний; майбутній
За методикою розрахунку прибутку	валовий; чистий; маржинальний; загальний;

Продовження таблиці 1.3	
В залежності від змісту	економічний; бухгалтерський; податковий
За характером використання	розподілений; нерозподілений
За групами доходів	цільові; нейтральні; додаткові
За джерелами формування	від реалізації; від володіння активами; від зміни цін.

(складено автором на основі джерел 6, 9, 10)

Отже, підводячи підсумок можна сказати, що в теорії та методології існує багато поглядів на поняття фінансового результату та його ознак. Але існуючі дослідження науковців свідчать про те, що більшість із них визначають фінансовий результат як отримання прибутку або збитку. Отримання позитивного або негативного результату є важливим показником, що характеризує ефективність виробничої діяльності підприємства. Отримання прибутку є джерелом забезпечення соціальних програм, внутрішнім джерелом фінансування підприємства, формуванням ресурсів для забезпечення розвитку підприємства.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку формування фінансових результатів

Нормативно-правове забезпечення фінансових результатів регулюється нормативними актами різного підпорядкування актами такими як: Податковий та Господарський кодекси України, Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти фінансової звітності, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової

звітності, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Концептуальні основи складання та подання фінансових звітів, Порядок подання фінансової звітності, та інші. Як самостійну вагому складову, слід виокремити внутрішні регулятивні документи окремого господарюючого суб'єкта (облікову політику, накази, розпорядження тощо).

Вивчення нормативно-правової бази показало, що термін "фінансові результати" у вітчизняному законодавстві окремо не розглядається. Але в деяких окремих нормативно-правових актах щодо організації та ведення бухгалтерського обліку розкривається сутність понять "доходи", "витрати", "прибуток", "збиток". До таких нормативних документів, що регламентують порядок формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств можна віднести: НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 17 "Податок на прибуток" [11, 12, 13].

Найважливішим показником, що характеризує господарську діяльність підприємства, є прибуток. Завдяки отриманню даного показника підприємство збільшує капітал в процесі своєї діяльності. Інформація про розмір одержаного прибутку міститься в даних обліку фінансових результатів.

Згідно п. 2 Господарського кодексу України регулюється господарська діяльність та господарські відносини суб'єктів підприємництва, визначається формування та розподіл прибутку різних видів діяльності.

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [14]. Даний закон розповсюджується на всіх суб'єктів підприємницької діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, визначає

первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності.

Відповідно до внесених змін 12.05.2011 р. до даного Закону, було встановлено перелік підприємств, які складають консолідовану та фінансову звітність за міжнародними стандартами. До таких підприємств віднесено:

публічні акціонерні товариства;

суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;

великі підприємства, показники яких відповідно до Закону на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: середня кількість працівників складає понад 250 осіб; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевищує 40 мільйонів євро; балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро;

емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, банки, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);

підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України.

Проте у вищезазначеному Законі залишається низка неузгодженостей, зокрема щодо суті й ролі державного регулювання бухгалтерського обліку, поняття суб'єкта й об'єкта, деталізації складників національної системи обліку і взаємозв'язку між ними та їх підпорядкованості. 22.06.2017 р. Верховною Радою України у було прийнято законопроект «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо вдосконалення деяких положень)» [15]. яким передбачено приведення норм Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» у

відповідність із законодавством Європейського Союзу й удосконалення порядку застосування МСФЗ.

Варто зазначити, що на сьогодні українська законодавча база ведення бухгалтерського обліку повністю відповідає міжнародним нормам згідно Програми реформування системи бухгалтерського обліку, що була затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706 [16].

Окрім перелічених законодавчих актів, що регулюють питання фінансових результатів в Україні, існує низка інших нормативних актів, які регулюють здійснення бухгалтерського обліку, а саме: укази Президента, постанови Кабінету Міністрів, документи (методичні рекомендації, постанови, інструкції, накази Міністерства фінансів, Державної служби статистики Державного казначейства, Національного банку, та іншими відомствами, яким надано право регулювання бухгалтерського обліку. Важливу роль відіграють робочі документи, що формують облікову політику підприємства: накази, вказівки, інструкції для системи внутрішнього регулювання господарської діяльності підприємства.

В таблиці 1.4 наведена характеристика основних нормативних документів, якими регламентується порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності підприємства.

Таблиця 1.4 - Нормативні акти, що регулюють порядок розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності

Нормативний документ	Призначення
Податковий кодекс України	Визначає порядок визнання доходів і витрат підприємства з метою оподаткування, а також платників та порядок сплати податку на прибуток підприємств (розділ III ПКУ) [17]
Господарський кодекс України	Розкриває порядок використання прибутку (доходу) суб'єкта господарювання, а також визначає прибуток суб'єкта господарювання, (ст.142 ГКУ) [18]

Продовження таблиці 1.4	
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні [19]
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку та встановлює загальні вимоги до фінансової звітності, регламентує порядок організації та ведення обліку на підприємстві, характеризує принципи ведення обліку та складання фінансової звітності, застосування яких дає можливість достовірного відображення в обліку та звітності інформацію про доходи, витрати та фінансові результати [20]
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначаються загальні вимоги щодо розкриття облікової інформації у фінансовій звітності, а також зміст і форма Звіту про фінансові результати [21]
П(С)БО 15 «Дохід»	Визначає класифікацію доходів за групами, а також методологічні засади формування в обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [22]
П(С)БО 16 «Витрати»	Визначає класифікацію витрат за собівартістю та методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [23]
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності [24]
П(С)БО 17 "Податок на прибуток"	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності [25]
Постанова «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності»	Встановлює порядок та термін подання фінансової звітності [26]
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Розкриває зміст наказу про облікову політику підприємства, як основного розпорядчого документу про облікову політику, а також порядок формування облікової політики [27]
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	Розкриває зміст статей різних форм фінансової звітності [28]
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, зокрема й фінансових результатів [29]

(складено автором)

Аналіз нормативно-правової бази фінансових результатів показав, що в Україні система регулювання бухгалтерського обліку і звітності загалом сформована, але відповідно до вимог МСФЗ на сьогодні ще залишається низка невирішених методологічних та організаційних проблем. Сучасні глобальні зміни в економіці вимагають змін у системі регулювання бухгалтерського обліку і звітності оновлення законодавчої бази на національному і міжнародному рівнях для досягнення гармонізації фінансової інформації, забезпечення високого ступеня прозорості і порівняння фінансових звітів

У результаті проведеного аналізу літературних джерел також можна виокремити фактори, які впливають на нормативно-правове регулювання порядку формування звітності. До таких факторів відносяться: рівень компетентності державних службовців та фахівців бухгалтерського обліку; податкова політика; правова система країни; зовнішнє середовище, розвиток економіки, стан підприємництва.

Отже, існуюча система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні потребує змін, які зможуть максимально узгодити національні стандарти бухгалтерського обліку та МСФЗ, а також адаптувати нормативно-правову базу бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні до МСФЗ та законодавства Європейського Союзу. Перелічені заходи на основі ефективного державного регулювання сприятимуть задоволенню потреб всіх користувачів фінансової звітності.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ НА ПРИКЛАДІ ВП «ШАХТА «КУРАХІВСЬКА» ДП «СЕЛИДІВВУГІЛЛЯ»

2.1. Загальна характеристика підприємства.

Основна діяльність ВП «Шахта» Курахівська» - добування кам'яного вугілля. Підприємство діє на основі Положення про ВП «Шахта» Курахівська ДП «Селидівугілля» (див. додаток А).

До складу ДП «Селидівугілля» увійшли відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи (далі – ВП): Шахта 1-3 «Новгородівська»; Шахта «Росія»; Шахта «Україна»; Шахта «Курахівська»; «Автобаза»; «Охорона»; «Виробниче управління теплофікації»; «Учбово-курсовий комбінат»; «Стандарт»; «Управління постачання»; «Вуглезбут».

ВП «Шахта» Курахівська» об'єднує раніше самостійні шахти №10, №40 та №42, збиті гірничими роботами в єдину вентиляційну мережу. Ці шахти введені в експлуатацію в 30-40-х роках минулого століття з проектною потужністю 0,95 млн. т вугілля на рік. Встановлена виробнича потужність шахти станом на 01.01.2020 - 235 тис. тонн вугілля на рік.

В даний час на шахті розробляється вугільний пласт l_1 , потужність цього вугільного пластів від 0,72 до 1,17 метра. Вугілля енергетичне, марки Д, ДГ і Г. Промислові запаси – 87,535 млн. тонн.

В адміністративному відношенні поле шахти розташоване в Селидвському та Мар'янському районах.

ВП «Шахта» Курахівська» є головним і місто утворюючим підприємством в м. Гірник та навколишніх населених пунктах.

Максимальна глибина розробки шахти – 530 метрів. Довжина діючих виробок – 20,884 кілометра. Потужність вугільних пластів по шахті змінюється зі зміною глибини гірничих робіт від 0,85 м до 1,17 м при середній 0,85м, материнська зольність від 4 до 28,4 відсотків при середній

16,2 відсотків. Вуглі середньо та високосернисті, вміст сірки від 1 до 6 відсотків при середньому 4,2 – 4,5 відсотків. Вміщуючи породи дозволяють до 80 відсотків гірничих виробок проводити комбайновим засобом. Категорія шахти по газу (метану) – 1.

Станом на 1.01.2020 року шахта має 118,725 млн. тонн балансових запасів кам'яного вугілля, промислові запаси складають 87,535 млн. тонн. Виробнича потужність шахти – 235 тис.тонн.

Розташування шахти вигідне відносно Курахівської та Вуглегорської теплових електростанцій, відстань перевозки вугілля до яких становить 60 та 130 км відповідно.

Згідно з даними витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань від 26.03.2019: код ЄДРПОУ ДП «Селидіввугілля» – 33426253; засновником та органом управління Підприємства є Міненерговугілля, види діяльності КВЕД: 05.10 добування кам'яного вугілля, 42.99 будівництво інших споруд, 85.32 професійно-технічна освіта, 86.21 загальна медична практика, 70.10 діяльність головних управлінь (хед-офісів), 71.20 технічні випробування та дослідження кам'яного вугілля, 42.99 будівництво інших споруд, 85.32 професійно-технічна освіта, 86.21 загальна медична практика.

ВП «Шахта» Курахівська» (далі - Підприємство) зареєстровано у відповідності до законодавства України та розташоване у м. Гірник, Донецької області 85487, Україна. Контактна інформація: e-mail: shkurahov@gmail.com

Готову вугільну продукцію підприємства реалізовує ДП «Селидіввугілля»

Обсяги виробництва Підприємства координуються Міністерством енергетики та вугільної промисловості. Тарифи (ціни) на вугілля регулюються загальними зборами учасників Оптового ринку вугільної продукції України (ОРВП України).

2.2. Аналіз структури і динаміки фінансових результатів

Аналіз фінансових результатів передбачає застосування комплексної системи методів оцінки ефективності діяльності підприємства. Результати проведеного аналізу є інформаційним підґрунтям для визначення резервів і впровадження відповідних заходів щодо підвищення рівня прибутковості.

Питанням аналізу фінансових результатів присвячено багато наукових праць. Більшість науковців досліджують питання пов'язані оцінкою переваг та недоліків існуючих методик, організаційні та методичні аспекти щодо аналізу фінансових результатів.

Аналіз вивчення літературних джерел показав, що питання аналізу фінансових результатів в основному зводяться до організаційних і методичних аспектів, оцінки переваг та недоліків існуючих методик тощо.

Так, Н.Б. Кащена, О.В. Цуканова та Н.М. Гаркуша приділяють увагу визначенню організаційних аспектів аналізу і вважають, що «ефективність функціонування підприємств у сучасному бізнес-середовищі забезпечується прийняттям виважених управлінських рішень у сфері використання фінансово-економічних ресурсів, формування маркетингової політики та політики партнерських взаємовідносин, розробки стратегії підприємства тощо. Практична реалізація процедур прийняття ефективних рішень у кожній із визначених сфер базується на результатах економічного аналізу» [30].

Савицька Г.В. вважає, що результативність аналізу повинна відповідати ряду вимогам, а саме: «науковий характер аналізу (в основу аналізу повинні бути покладені найновіші досягнення науки та передового досвіду, при його проведенні слід використовувати науко обґрунтовані методики); аналітичне дослідження повинно бути ефективним (затрати на його проведення повинні бути мінімальними, але забезпечувати глибину аналізу, його комплексність та системність); уніфікація аналітичної роботи (створення таких методик, які передбачали б заповнення обмеженої кількості спеціально розроблених таблиць, показники яких можна було б порівнювати, оцінювати та

узагальнювати); обґрунтований розподіл обов'язків з проведення аналізу (проведення аналізу повинно стати органічною частиною службових обов'язків кожного спеціаліста, керівника, усіх службовців, характер роботи яких стосується прийняття управлінських рішень)» [31]

Білик М.Д., Павловська О.В., Притуляк Н.М., Невмержицька Н.Ю. пропонують методологічні напрями проведення аналізу фінансових результатів, а саме: вертикальний і горизонтальний аналіз; факторний аналіз прибутку та показників рентабельності; аналіз показників рентабельності; застосування системи «директ-кост» як теоретичної бази аналізу витрат та оптимізації прибутку; аналіз резервів збільшення прибутку [32].

Отже, проведений аналіз навчально-методичної літератури дозволив виявити відсутність єдиної методики аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Так, більшість науковців застосовують до аналізу різні показники, що характеризують фінансові результати діяльності підприємства. В цілому, можна сказати, що аналіз фінансових результатів передбачає застосування певної методики із застосуванням методів та прийомів опрацювання фінансової інформації. Більшість методів, що застосовуються до таких видів аналізу як: вертикальний, горизонтальний, факторний та коефіцієнтний. На практиці більше застосовується вертикальний, горизонтальний і факторний аналіз фінансових результатів. Питання аналітичної оцінки фінансових результатів в основному зводиться до оцінки динаміки і структури, а також показників, що їх формують; визначення впливу основних факторів, що формують фінансовий результат підприємства; визначення показників рентабельності тощо. За результатами наведених показників формується загальний висновок відносно ефективності його діяльності. Основним інформаційним джерелом для аналізу фінансових результатів слугували Ф.№1 «Баланс» і Ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати» за 2017 – 2019 рр. (див. додаток Б, В).

Розглянемо динаміку фінансових результатів підприємства за 2017-2019 роки. Результати аналізу наведені в таблиці 2.1.

Аналіз таблиці 2.1 свідчить про те, що підприємство є збитковим протягом аналізованого періоду, загальна сума доходів менша чим загальна сума витрат.

Сума збитку до оподаткування протягом 2017- 2019 років має тенденцію до збільшення. Загальний темп збільшення становить 194,5%. У 2018 році порівняно

Таблиця 2.1 - Динаміка фінансових результатів на ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля» за 2017 – 2019 роки

Показники	Роки			Абсолютне відхилення, т.грн		Темп зміни, %	
	2017	2018	2019	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.
1. Доходи							
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	281621,0	227682,0	33294	-53939,0	-194388,0	80,85	14,62
Валовий Прибуток	-	-	-	-	-	-	-
Валовий Збиток	59751,0	110018,0	163070,0	50267,0	53052,0	184,13	148,22
Інші операційні доходи	84482,0	125104,0	125428	40622,0	324,0	148,08	100,26
Прибуток від операційної діяльності	-	-	-	-	-	-	-
Збиток від операційної діяльності	58843	41813	170070	-17030,0	128257,0	71,06	406,74
Інші доходи	3679,0	2288,0	3929,0	-1391,0	1641,0	62,19	171,72
Прибуток до оподаткування	-	-	-	-	-	-	-
Збиток до оподаткування	55165	39525	168239	-15640	128714,0	71,65	425,65
Чистий прибуток	-	-	-	-	-	-	-
Чистий збиток	55153	39549	162416	-15 604,0	122 867,0	71,71	410,67
Разом доходи	369782	355074	162651	-14708	-192 423,0	96,02	45,81

Продовження таблиці 2.1							
Витрати							
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	341372,0	337700,0	196364,0	-3672,0	-141336,0	98,92	58,15
Адміністративні витрати	16217,0	16177,0	13304,0	-40,0	-2873,0	99,75	82,24
Витрати на збут	909,0	1253,0	770,0	344,0	-483,0	137,84	61,45
Інші операційні витрати у валовому прибутку (збитку)	66448,0	39469,0	118354,0	-26 979,0	78 885,0	59,40	299,87
Інші витрати	1,0	0	2098,0	-1,00	-	-	-
За елементами операційних витрат							
Матеріальні затрати	153936,0	144770,0	118132,0	-9166	-26638	94,05	81,60
Витрати на оплату праці	135795,0	131520,0	105746,0	-4275	-25774	96,85	80,40
Відрахування на соціальні заходи	29948,0	28146,0	22673,0	-1802	-5473	93,98	80,55
Амортизація	4626,0	8540,0	16979,0	3 914,00	8 439,00	184,61	198,82
Інші операційні витрати (за елементами операційних витрат)	104391,0	84073,0	141266,0	-104 391,0	57 193,0	80,54	168,03
Разом витрати	424 947,0	394 599,0	330 890,0	-30 348,0	-63 709,0	92,86	83,85

(складено і розраховано автором на основі Ф.№1 і Ф.№2)

з попереднім роком сума збитку знизилась на 15640 тис. грн., (або на 28,3%), у 2019 році порівняно з 2018 роком навпаки, сума чистого збитку значно підвищилась майже на 325,7%, або на 128714 тис. грн.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився у 2018 році порівняно з 2018 роком на 53939 тис.грн., темп зниження склав приблизно 19,2%, у 2019 році порівняно з попереднім роком цей показник

значно знизився на 194388 тис.грн., що у відносному вираженні склало 85,4%. Зменшення чистого доходу пов'язано із зниження видобутку вугілля у 2019 році майже в 6 разів.

Значне коливання просліджується за іншими операційними доходами. Так у 2018 році порівняно з 2017 роком цей показник збільшився майже на 48, 1%, що в абсолютному вираженні склало 40622 тис. грн. У 2019 році порівняно з попереднім роком ситуація практично залишилася незмінною, темп збільшення склав 0,26%, або 324 тис. грн. така ситуація пояснюється тим, що в структурі даної статті підприємство протягом вказаного періоду отримувало доходи від бюджетного фінансування, реалізації металобрухту та житлово-комунального господарства.

За статтею «Інші доходи» спостерігаються значні коливання за 2017 – 2019 роки. У 2018 році темп зниження за вказаною статтею склав 37,8%, що в абсолютному вираженні становило 1391 тис.грн., у 2019 даний показник значно збільшився майже на 71,7%, в абсолютному вираженні відповідно – на 62,2 тис.грн. Така ситуація пояснюється тим, що в структурі даної статті у підприємства за вказаний період збільшилася частка доходів від безоплатно одержаних активів та інші неопераційні доходи.

Аналіз витрат по підприємству показав, що собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) протягом 2017 – 2019 років поступово знижувалася. У 2018 році порівняно з попереднім роком темп зниження складав 1,1% (або 3672 тис. грн.), у 2019 році відповідно 41,8% (або 141336 тис.грн.).

Адміністративні витрати теж мали тенденцію до зниження. У 2018 році порівняно з попереднім роком тенденція зниження даного показника склала 0,2% (або 40 тис.грн.), у 2019 році – 17,7% (або 2873 тис.грн.).

Значного коливання протягом досліджуємого періоду набули інші операційні витрати у структурі валового прибутку (збитку). Цей показник змінювався нерівномірно. У 2018 році порівняно з 2017 роком спостерігається зниження темпу зміни даного показника на 40,6% (або 26979

тис.грн.), у 2019 році порівняно з попереднім періодом, навпаки, значне збільшення на 199,9% (або на 78885 тис.грн.)

Матеріальні затрати мали тенденцію до зниження. У 2018 році до минулого періоду цей показник знизився на 9166 тис. грн., або на 5,9%, у 2019 році - на 26638 тис. грн., або на 18,4%.

За 2017 – 2019 роки мали тенденцію до зниження витрати на оплату праці. Так у 2018 році порівняно попереднього періоду темп зниження складав 3,1%, що в абсолютному вираженні становило 4275 тис. грн., у 2019 році відповідно 19,6% (або 25774 тис. грн.)

Тенденція до зниження спостерігається за статтею «Відрахування на соціальні заходи». У 2018 році темп зниження складав майже 6% (або 1802 тис. грн.), у 2019 році відповідно 19,6% (або 5473 тис. грн.).

Значно підвищились витрати на амортизаційні відрахування за вказаний період. У 2018 році порівняно з попереднім періодом сума амортизації збільшилася на 3914 тис. грн., темп зростання становив 84,6%, у 2019 році порівняно з 2018 роком сума амортизаційних відрахувань збільшилася на 8439 тис.грн., або на 98,8%.

Інші операційні витрати (за елементами операційних витрат) протягом досліджує мого періоду мали суттєві коливання. У 2018 році порівняно з 2017 роком спостерігається тенденція до зниження на 19,5% (або на 04391 тис. грн.), у 2019 році відповідно до попереднього періоду витрати за вказаною статтею значно зросли на 68 %, що в абсолютному вираженні становило 57193 тис. грн.

Аналіз таблиці 2.2 свідчить про те, що у структурі доходів підприємства найбільшу питому вагу займають Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші операційні доходи. Дані показники за 2017 – 2019 роки змінювалися не рівнозначно. Так, дохід від реалізації продукції протягом вказаного періоду мав тенденцію до зменшення в загальній сумі доходів: 76,2%, 64,12%, 20,5%. А частка інших операційних витрат протягом періоду зросла з 22,9% до 77,1%.

Таблиця 2.2. – Структура фінансових результатів ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля»

Показник	2017 р.		2018 р.		2019 р.	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Доходи						
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	281621,0	76,16	227682,0	64,12	33294	20,47
Інші операційні доходи	84482,0	22,85	125104,0	35,23	125428,0	77,11
Інші доходи	3679,0	0,99	2288,0	0,64	3929,0	2,42
Разом доходи	369782,0	100,0	355074,0	100,0	162651,0	100,0
Витрати						
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	341372,0	80,33	337700,0	85,58	196364,0	59,34
Адміністративні витрати	16217,0	3,82	16177,0	4,10	13304,0	4,02
Витрати на збут	909,0	0,21	1253,0	0,32	770,0	0,23
Інші операційні витрати у валовому прибутку (збитку)	66448,0	15,64	39469,0	10,00	118354,0	35,77
Інші витрати	1,0	0,00	-	-	2098,0	0,63
Разом витрати	424 947,0	100,0	394 599,0	100,0	330 890,0	100,0
За елементами операційних витрат						
Матеріальні затрати	153936,0	35,91	144770,0	36,46	118132,0	29,18
Витрати на оплату праці	135795,0	31,68	131520,0	33,12	105746,0	26,12
Відрахування на соціальні заходи	29948,0	6,99	28146,0	7,09	22673,0	5,60
Амортизація	4626,0	1,08	8540,0	2,15	16979,0	4,19
Інші операційні витрати (за елементами операційних витрат)	104391,0	24,35	84073,0	21,17	141266,0	34,90
Разом за елементами операційних витрат	428 696,0	100,0	397 049,0	100,0	404 796,0	100,0

(складено і розраховано автором на основі Ф.№1 і Ф.№2)

В загальній сумі витрат найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Протягом досліджує мого

періоду цей показник мав тенденцію до зменшення. У 2017 році – 80,3%, у 2018 році – 85,6%, у 2019 році – 59,3%. Аналіз за елементами операційних витрат показав, що в структурі витрат собівартості продукції найбільшу питому вагу займають витрати матеріальні витрати (відповідно 35,9%, 36,5%, 29,2%), витрати на оплату праці (відповідно 31,7%, 33,12%, 26,12%) та інші операційні витрати (відповідно 24,3%, 21,7%, 34,9%).

2.3. Організація аналітичного та синтетичного обліку фінансових результатів

В діяльності підприємства важливе місце посідає правильний і раціональний облік, оскільки саме він є основною інформаційною базою на підприємстві. Інформація про фінансові результати формується в підсистемах обліку таких як: фінансовий, операційний та управлінський облік. В рамках фінансового обліку об'єднується узагальнена інформація управлінського обліку та результати від іншої звичайної діяльності. Підсистема операційного обліку формує первинні документи про господарські операції, які надають інформацію для формування регістрів обліку. В підсистемі управлінського обліку міститься узагальнена інформацію щодо фінансових результатів від виробництва певних видів продукції або роботи окремих підрозділів. Саме така структура організації обліку надає можливість виявити ефективність видів продукції та вчасно здійснити заходи покращення процесу виробництва та реалізації на підприємстві.

У обліковій діяльності підприємство керується Наказом про облікову політику, де повно відображаються особливості організації та ведення обліку і складання звітності на підприємстві. Згідно НП(С)БО 1 підприємство має висвітлювати обрану облікову політику у виборі методів обліку щодо окремих статей звітності та розкритті принципів оцінки цих статей. Наказ про облікову політику містить питання методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку прибутків, збитків і фінансових

результатів діяльності. На рисунку 2.1 представлено складові облікової політики щодо прибутків, доходів та фінансових результатів.

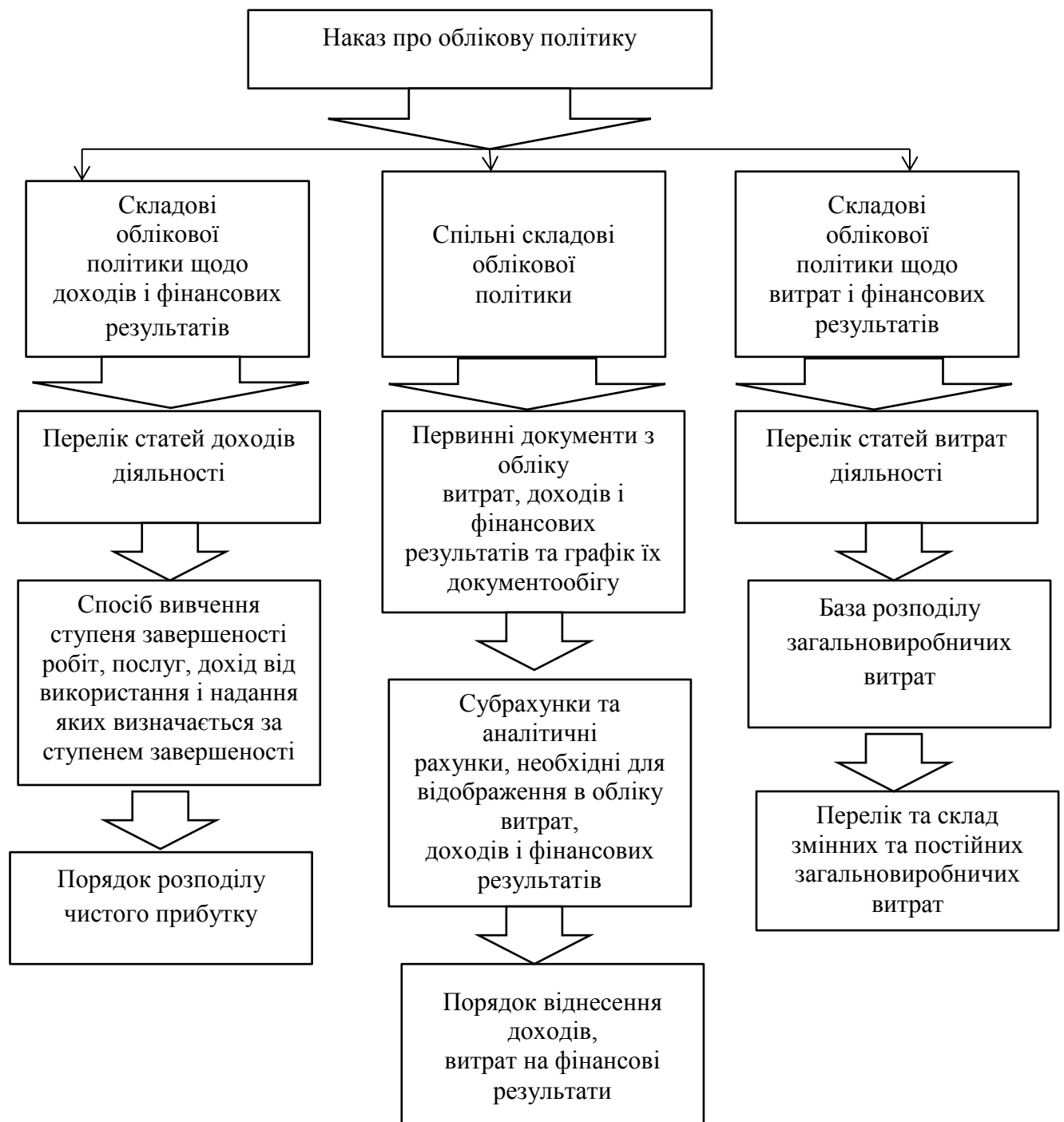


Рисунок 2.1 - Складові облікової політики щодо фінансових результатів (складено автором на основі джерел 5,6,9)

Головним завданням бухгалтерського обліку фінансових результатів є визначення кількісних і якісних параметрів фінансового результату:

прибуток чи збиток; інформаційне забезпечення порядку розподілу прибутку та здійснення операцій щодо розрахунків з бюджетом за податком на прибуток; формування даних щодо фінансових результатів для потреб складання фінансової звітності формування резервів власного капіталу тощо.

Для обліку фінансових результатів Планом рахунків передбачені 7, 8 та 9 класи рахунків. Для цього використовують рахунок 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки» (непокриті збитки), а також відповідні субрахунки, що знаходять своє відображення в оборотно-сальдовій відомості та «Звіті про фінансові результати» [9].

Клас 7 має назву «Доходи і результати діяльності» та призначений для узагальнення й накопичення інформації про доходи і фінансові результати підприємства. Рахунки цього класу відображають доходи в розрізі видів діяльності. Ведення обліку із застосуванням рахунків 7 класу є обов'язковим згідно з Інструкцією до застосування Плану рахунків. Рахунок цього класу 79 «Фінансові результати» призначений для визначення фінансового результату – прибутку або збитку. Усі рахунки 7 класу є пасивними, крім рахунку 79 «Фінансові результати», який може обліковуватись як активно-пасивний в залежності від отриманого результату фінансово-господарської діяльності.

Порядок визнання доходів від реалізації регламентується МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та МСБО 18 «Дохід» [22, 33]. Дохід визнається, тільки коли є ймовірність надходження до Підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією (п.22 МСБО 18). Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню (п.9 МСБО 18).

Основним доходом Підприємства є реалізація вугільної продукції. Сума доходу від реалізації продукції визначається шляхом угоди між Підприємством та покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої знижки, тобто ціна, яка була

отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки (п.7 МСБО 18) [33].

Оцінка ступеня завершеності операцій з продажу товарів та надання послуг здійснюється методом результатів.

Дохід від продажу товарів визнається в разі задоволення всіх наведених далі умов: підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; за підприємством не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданим товаром; суму доходу можна достовірно оцінити; ймовірно, що до підприємства надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією та витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити .

Дохід (виручка) від реалізації продукції та продажу товарів визнається на момент переходу ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на товари, як правило у момент відвантаження товарів. Якщо підприємство бере на себе зобов'язання доставити товари до певного місця, виручка визнається на момент передачі товарів покупцю у пункті призначення. (п.15 МСБО 18) [33, 22].

Реалізація послуг визнається в тому обліковому періоді, в якому ці послуги були надані, виходячи із стадії завершеності конкретної операції, що оцінюється пропорційно частці фактично наданих послуг у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані за угодою.

Підприємство не визнає дохід, якщо здійснюється обмін подібної за призначенням продукції (товарів, робіт, послуг та інших активів) з однаковою справедливою вартістю.

Дохід, пов'язаний з операцією, яка передбачає надання послуг, визнається шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду.

Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід визнається тільки в обсязі, що не перевищує визнані витрати які підлягають відшкодуванню.

Виручка від реалізації вугілля визначається за регульованими цінами.

Готова продукція (в т. ч. невідфактурована готова вугільна продукція), товари, виробничі запаси тощо, що відвантажені, до переходу покупцеві контролю, відображаються на окремих субрахунках відповідних рахунків обліку запасів (Клас 2. Запаси), до моменту переходу покупцеві права ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на них. Невідфактуроване вугілля не враховується в залишках вугілля на складі Підприємства, а відображається як вугілля «В дорозі».

Виручка від реалізації інших послуг визнається по факту їх фактичного надання. Штрафи та пені до отримання на користь підприємства відповідають визначенню умовного активу згідно МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», оскільки їх отримання в майбутньому є невизначеною подією, яка не під контролем Підприємства. Дохід по нарахованих штрафам і пені до отримання визнається не раніше, ніж з'являється цілковита впевненість у отриманні такого доходу, тобто в момент фактичного отримання грошових коштів.

Доходи від безоплатно отриманих необоротних активів визнаються на систематичній основі через відкладений (відстрочений) дохід протягом періодів, у яких визнаються відповідні витрати. Вартість безоплатно отриманих оборотних активів, оборотних і необоротних активів, оприбуткованих за результатами інвентаризації, визнається доходом у періоді отримання (оприбуткування).

До рахунку 79 «Фінансові результати» рекомендовано відкривати чотири субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої звичайної діяльності» [34].

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунку обліку доходів, а також належна сума

нарахованого податку на прибуток; за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, кредитове сальдо на рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [9].

Інформація про фінансові результати діяльності підприємства на рахунку 79 «Фінансові результати» формується в певному порядку, який відображений на рисунку 2.2.

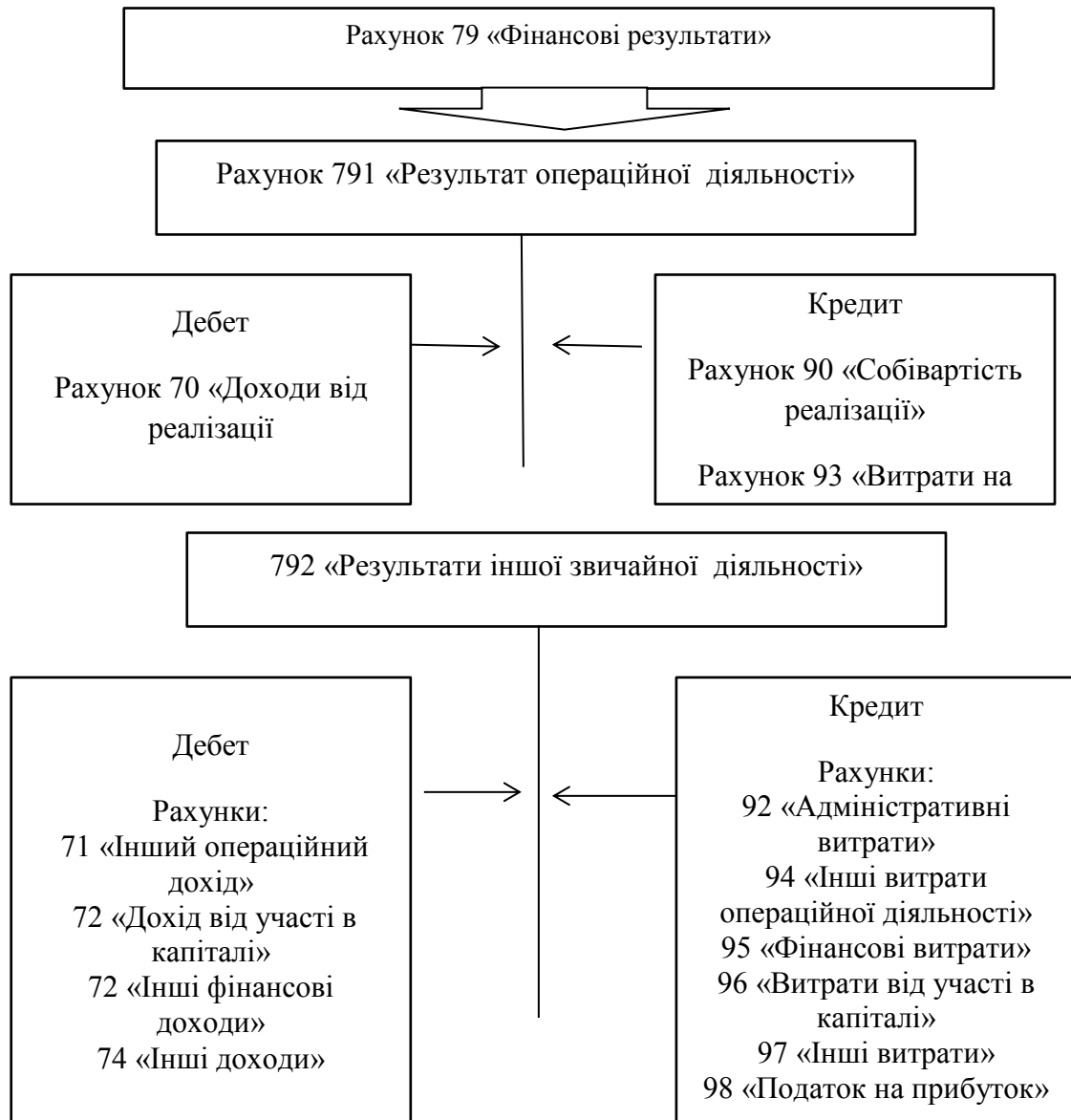


Рисунок 2.2 - Схема організації обліку фінансових результатів (складено автором)

Показники фінансової діяльності підприємства представлені у формі № 2 «Звіт про фінансові результати». В даній форм міститься інформація про: прибуток (збиток) від реалізації; прибуток (збиток) від фінансово-господарської діяльності; прибуток (збиток) звітного періоду; нерозподілений прибуток (збиток) звітного періоду. Усі показники наводяться в порівнянні за минулий період. За даними форми № 2 можуть бути розраховані показники фінансових результатів:

валовий дохід від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг; прибуток, що залишається в розпорядженні організації після сплати податку на прибуток та інших обов'язкових платежів (чистий прибуток); прибуток (збиток) від фінансових та інших операцій.

Якщо підприємство отримує прибуток, то воно використовує його на власний розсуд. Прибуток може бути спрямований на поповнення резервного капіталу підприємства. При цьому дебетують рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” і кредитують, відповідно, рахунки 67 “Розрахунки з учасниками”, 40 “Зареєстрований (пайовий) капітал”, 43 “Резервний капітал”. Якщо підприємство отримало збитки, то ця сума відображається на окремому субрахунку і списується на рахунок раніше накопиченого нерозподіленого прибутку, а якщо його не достатньо – за рахунок резервного чи додаткового капіталу.

Витрати визнаються при виконанні таких умов: сума витрат може бути достовірно оцінена; є ймовірність вибуття будь-якої майбутньої економічної вигоди. Витрати визнаються у тому звітному періоді, в якому визнано доходи, для отримання яких вони понесені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Якщо виникнення економічних вигод очікується протягом декількох облікових періодів і зв'язок з доходом може бути простежено тільки в цілому або побічно, то витрати визнаються протягом кількох звітних періодів, в яких виникають відповідні економічні вигоди. Розподіл витрат по звітних періодах проводиться на основі обґрунтованого і систематичного визначення сум, визнаних у кожному звітному періоді.

Перелік та склад статей калькулювання собівартості готової вугільної продукції визначається відповідно до Галузових методичних рекомендацій з обліку витрат на виробництво готової вугільної продукції на шахтах та розрізах, затверджених наказом Міністерства вугільної промисловості України від 31.01.08 № 48.

Для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності застосовуються рахунки класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Мінфіну України від 30.11.99 № 291.

Всі загальновиробничі витрати з виробництва вугілля в повному об'ємі щомісячно списуються на витрати з виробництва вугілля. Розподіл загальновиробничих витрат не здійснюється.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством самостійно.

Отже, проведений аналіз організації обліку фінансових результатів дозволив зробити висновок, що інформація про доходи та витрати, яка формується в системі рахунків, є змішаною та не відповідає видам діяльності підприємства, а отже, потребує внесення відповідних змін.

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Шляхи поліпшення організації обліку фінансових результатів

Аналіз теоретичного матеріалу та практики організації бухгалтерського обліку на підприємстві показав, що існує низка проблем. Пов'язаних з формуванням і обліком фінансових результатів.

Першою проблемою є те, що на законодавчому рівні недостатньо уваги приділяється визначенню терміну «фінансові результати». Саме визначення «фінансові результати» відсутнє в нормативних документах. В більшості нормативних актах наведені визначення «прибутку» та «збитку» замість визначення самого поняття «фінансові результати». Хоча дане поняття використовується в бухгалтерському обліку та в Плані рахунків активів, капіталу і зобов'язань господарських операцій виділено рахунки, в назві яких є визначення “фінансові результати”.

Також актуальною проблемою, що стосується обліку фінансових результатів на сьогоднішній день є відсутність будь-якої класифікації фінансових результатів в нормативно-правових актах. Існування досконалої класифікаційної системи дозволить інформаційні облікові моделі, а це в свою чергу підвищить рівень аналітичності та створювати ефективну інформаційну базу і дасть змогу приймати необхідні рішення кінцевими користувачами [35].

Наступною проблемою можна назвати невідповідність між назвами рахунків, видами діяльності і їх змістом, що викликано розбіжностями між трактуванням Інструкції про застосування Плану рахунків та НП(С)БО 1, яка визначає види діяльності. Перелічені проблеми та напрями їх удосконалення наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 - Проблеми та шляхи удосконалення фінансових результатів

Проблемні питання	Напрями удосконалення
Відсутність в нормативних документах визначення «фінансові результати». В більшості нормативних актах наведені визначення «прибутку» та «збитку» замість визначення самого поняття «фінансові результати».	Закріплення в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» сутність такого поняття, як «фінансові результати», уточнити перелік показників, які характеризують фінансові результати підприємства;
Недосконалість класифікаційної системи фінансових результатів, яка дозволить підвищити рівень інформаційно-аналітичного забезпечення облікового процесу та приймати ефективні управлінські рішення	Розширити перелік класифікаційних ознак за такими видами: відповідність плану методика розрахунку період формування джерело формування вид діяльності характер оподаткування вид обліку спосіб використання Наведені класифікаційні ознаки нададуть можливість в майбутньому розробити систему управління окремими складниками фінансових результатів для управління рівнем фінансових результатів у довгостроковій та короткостроковій перспективах;
Невідповідність між назвами рахунків аналітичного обліку фінансових результатів, що призводить до зменшення знижує інформаційну прозорість облікового процесу.	Доповнення аналітичних субрахунків до рахунку 79 «Фінансові результати» для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів.

(складено автором)

Отже, в межах удосконалення законодавчого регулювання доцільно закріпити сутність такого поняття як “фінансові результати” та з метою однозначного розуміння уточнити трактування дефініцій “прибуток” та “збиток”

В першому розділі дипломної роботи було доведено те, що поняття “фінансові результати” трактується як прибуток (збиток), як різниця між доходами та витратами, як приріст (зменшення) капіталу тощо. Така різноманітність визначення даного поняття спричинена існуванням різних наукових поглядів. Але вивчені визначення є недосконалими за тією

причиною, що не враховують управлінський, податковий, економічний аспекти підходів до розуміння сутності даного поняття.

Вивчення літературних джерел і практики організації обліку дозволили дійти висновку про те, що поняття “фінансовий результат” доцільно розглядати з врахуванням впливу на облікове відображення господарських операцій економічного, податкового та управлінського підходів.

З метою удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів в частині уточнення понятійного апарату та підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання пропонуємо наступне визначення фінансового результату в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати».

Фінансовий результат представляє собою кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства виражений у вигляді прибутку, або збитку з відповідним збільшенням або зменшенням власного капіталу.

Якщо розглядати фінансовий результат з економічного аспекту, який, в свою чергу впливає на облікове відображення зміни власного капіталу, то розуміємо дане поняття як результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку, і кількісно узагальнюється у вигляді зміни складових власного капіталу.

Податковий аспект впливає на зменшення прибутку підприємства на суму податків. Тому в податковому аспекті необхідно визначати не фінансовий результат а прибуток. Отже, прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Фінансовий результат в управлінському аспекті визначається в цілому, або за видами діяльності (центрами відповідальності, внутрішнім і зовнішнім сегментами діяльності тощо). Як об'єкт бухгалтерського обліку фінансовий результат можна визначити як результат фінансово-діяльності,

що є різницею між доходами і витратами підприємства за вирахуванням сум податків.

У запропонованих визначеннях міститься поєднання різних підходів до визначення фінансового результату, які впливають на облікове відображення фінансово-господарських операцій. Даний підхід враховує інтереси різних користувачів облікової інформації підприємства та забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку щодо фінансових результатів.

Розглянуті та наведені класифікації фінансових результатів у першому розділі дипломної роботи, а також вивчення різних поглядів щодо класифікації фінансових результатів мають багато дискусійних питань, що свідчить про їх недосконалість. Але, разом з тим, вони містять пропозиції, які було б доцільно використати у визначенні класифікаційних ознак фінансових результатів для підприємств вугільної промисловості.

На думку деяких авторів класифікаційні фінансових результатів повинні враховувати не тільки теоретичні аспекти формування фінансових результатів, а й практичні, а також галузеву діяльність підприємства, його організаційну структуру. Отже, фінансові результати доцільно класифікувати за наступними ознаками [36] (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4 - Пропозиції щодо удосконалення класифікації фінансових результатів

Назва критерію	Результат, який буде отримано
Відповідність плану	Забезпечить одержання інформації про відхилення фінансових результатів від планових показників та прогнозування їх розміру в майбутньому
Методика розрахунку	Забезпечить можливість визначення фінансового результату за даними різних видів обліку;
Період формування,	Забезпечить можливість розмежування фінансових результатів підприємства за різними звітними періодами;
Джерело формування,	Надасть можливість деталізувати фінансові результати від окремих операцій, здійснюваних підприємством в межах його діяльності;
Вид діяльності,	Забезпечить наявність інформації про фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності

Продовження таблиці 3.4	
Характер оподаткування,	Забезпечить можливість здійснення відокремленого обліку фінансових результатів від оподатковуваних та неоподатковуваних операцій;
Види обліку,	Надасть можливість визначати фінансовий результат за даними фінансового і податкового обліку;
Спосіб використання	Надасть можливість визначити фінансовий результат підприємства, що підлягає розподілу, а також фінансовий результат, що залишається в розпорядженні підприємства.

(складено автором)

Таким чином, наведена класифікація фінансових результатів може доповнити класифікацію, яка була наведена у першому розділі дипломної роботи. Даний підхід дозволить найбільш точно визначити результати діяльності підприємства в теперішньому і майбутньому періодах із усієї сукупності факторів, що впливають на їх формування. Крім того, метою забезпечення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів, дана класифікація містить найбільш важливі способи групування інформації щодо формування і розподіл прибутку підприємства.

В Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено порядок ведення обліку на рахунку 79 «Фінансові результати». Як вже зазначалось у другому розділі дипломної роботи те, що даний рахунок накопичує інформацію про фінансовий результат від звичайної діяльності та надзвичайних подій. Але вивчення літературних джерел та практика ведення обліку свідчить про те що регістри аналітичного обліку за цим рахунком (субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності») не надають можливості оперативно та об'єктивно висвітлити достовірний результат господарської діяльності.

З метою усунення неузгодженостей між потребами в інформації щодо видів діяльності та наявною методикою її формування на рахунку 79 "Фінансові результати" науковці пропонують в своїх дослідженнях наступне:

створення додаткового субрахунку 79.4 «Фінансовий результат звітного періоду»;

внесення змін до складу субрахунків: 791 "Результат операційної діяльності", 792 "Результат фінансової діяльності", 793 "Результат іншої діяльності".

Створення до рахунку 79 «Фінансові результати» субрахунку 79.4 «Фінансовий результат звітного періоду» [37]. Це надасть можливість акумулювати інформацію про доходи та витрати розмір одержаних фінансових результатів підприємства за всіма видами діяльності. Завдяки внесенню певних змін до регістрів бухгалтерського обліку та впровадженню субрахунку 79.4 «Фінансовий результат звітного періоду» інформація про фінансові результати стане більш достовірною та повною, що позитивно відобразиться на інформаційному забезпеченні при складанні форми № 2 «Звіт про фінансові результати».

В плані розв'язання завдання щодо розмежованого відображення фінансових результатів в обліку науковцями пропонується введення наступних аналітичних рахунків до рахунка 791 "Результат операційної діяльності":

рахунок 7911 "Результат основної діяльності"

рахунок 7912 "Результат іншої операційної діяльності".

Витрати основної діяльності пропонується списувати на дебет рахунка 7911 "Результат основної діяльності" з кредиту рахунків 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". На кредит даного рахунку будуть списуватися доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 "Доходи від реалізації". При порівнянні дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 визначається сума прибутку (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) або сума збитку (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності.

Витрати іншої операційної діяльності пропонується списувати на дебет рахунка 7912 “Результат іншої операційної діяльності” з кредиту рахунка 94 “Інші витрати операційної діяльності”. На кредит даного рахунку списуються доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 “Інший операційний дохід”. Якщо сума за кредитом є перевищеною ніж за дебетом рахунку 7912, значить підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить в короткі проміжки часу отримати інформацію стосовно динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту, а також про результати основної й іншої операційної діяльності підприємства.

3.2. Напрями удосконалення внутрішнього контролю фінансових результатів

Аудит фінансових результатів набуває сьогодні системно-орієнтований підхід, заснований на підвищенні ефективності системи управління підприємством, системи внутрішнього контролю. В проведення аудиторської перевірки зацікавлені не тільки власники і керівники, а й держава, оскільки такий професійний контроль дозволяє більш строго визначати достовірність фінансової звітності організацій і на цій основі приймати правильне рішення. Крім того, підсумкова інформація про результати діяльності підприємства за певний період часу у формі звіту про прибутки і збитки служить з одного боку внутрішнім користувачам, в тому числі і керівництву, а з іншого боку інтересам всіх зацікавлених зовнішніх користувачів, що також потребують інформації про підприємство.

Аудит фінансових результатів потребує багато зусиль та глибоких знань аудитора. Тому він є не тільки однією з найважливіших і трудомістких процедур в системі контролю.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [38].

Відповідно до МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» аудитор може використовувати індивідуальну методику аудиту фінансових результатів діяльності. Така методика розробляється аудитором для відповідного підприємства враховуючи його галузеві особливості, завдяки якій є можливість окреслення аудиторських процедур, отримати відповідні докази, сформулювати висновки та надати рекомендації щодо поліпшення ведення фінансової діяльності підприємства.

У вітчизняній практиці існує декілька проблем на макро- і мікрорівні, пов'язаних з аудиторською перевіркою фінансових результатів. До них можна віднести:

- нестабільність нормативно-законодавчої бази з питань аудиторської діяльності в Україні;

- відсутність уніфікованих та стандартизованих форм робочих документів аудитора;

- перевірка великого обсягу інформації на підприємстві;

- використання стандартних шаблонних методів при здійсненні аудиту об'єкта перевірки.

Основною проблемою, що значно знижує ефективність роботи аудиторських перевірок, є відсутність єдиної інформаційної та методологічної бази аудиту. Для вирішення цієї проблеми більшість науковців вважають доцільним створення єдиної інформаційної бази,

відпрацювання та удосконалення методики проведення аудиторських перевірок, узгодження та вдосконалення законодавства.

На сьогоднішній день існує проблема в тому, що аудит взагалі і зокрема аудит фінансових результатів, не має системності і не забезпечує виконання тих принципів і завдань, які необхідні як на державному рівні так і на рівні підприємства.

В практиці аудиторської перевірки фінансових результатів часто зустрічається ситуація, коли управлінський персонал з метою підвищення інвестиційної привабливості та кредитоспроможності підприємства намагається виправити кінцеві дані фінансової звітності, і тим самим вводить в оману користувачів. Отже, до основних причин допущених перекручувань і порушень при формуванні інформації про фінансові результати можна віднести свідомі та несвідомі дії посадових осіб, що займаються підготовкою публічної інформації. Також порушення можуть виникати на практиці через неправильні арифметичні дії при здійсненні різних розрахунків. Такі помилки теж призводять до перекручування інформації про рівень доходів і витрат на підприємстві і можуть бути причиною надання користувачам необ'єктивної інформації про фінансові результати.

Аналіз питання аудиту фінансових результатів показав, що існують різні підходи до розв'язання цього питання. Так, літературних джерел щодо наприклад, в дослідження вчених Гончарука Я.А. [39], Мултанівської Т.В. [40] приділяється увага опису методів та прийомів та поетапному алгоритму проведення аудиторської перевірки.

В методиці Виноградової М. О. та Жидєвої Л. при проведенні аудиторської перевірки визначено найбільш типові порушення обліку витрат, доходів та фінансових результатів. За цією методикою аудит фінансових результатів може проводитись за наступними етапами: попереднє вивчення звіту про фінансові результати щодо правильності

складання та наявності можливих відхилень за даними реєстрів обліку; перевірка витрат, доходів та перевірка фінансових результатів [41].

В організаційній методиці Іванової Н.А. та Ролінського О.В. запропонована наступна організаційна послідовність проведення аудиту фінансових результатів: підготовчий етап; перевірка правильності оцінки доходів та витрат, їх відображення в обліку та фінансовій звітності; перевірка правильності визначення доходів, витрат та фінансових результатів; перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліків доходів та витрат показникам фінансової звітності; оцінювання стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та системи контролю по об'єктах обліку; підготовка аудиторського висновку; надання керівництву підприємства аудиторського висновку та передача необхідної документації [42, с.163].

Отже, підсумовуючи проведені дослідження, можна зробити висновок про те, що вивчені методики щодо організації проведення аудиту фінансових перевірок передбачають дотримання аудитором окремих послідовних етапів: підготовчий, основний, заключний (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5 - Послідовність проведення аудиторської перевірки фінансових результатів

Етапи	Стадії	Характеристика процедур	Робочі документи
Підготовчий	Планування	Складання програми аудиту, де визначено: мета, об'єкт, завдання, методичні прийоми, інформаційні джерела. Визначення аудиторського ризику	План аудиту
Основний	Вивчення	Перевірка наказу про облікову політику Загальний огляд форм звітності.	Наказ про облікову політику підприємства, інші положення, розпорядження, що стосуються ведення бухгалтерського обліку. Форми звітності (Ф.№ 1-№5).

	Продовження таблиці 3.5		
	Оцінювання	Аналіз організації обліку фінансових результатів. Аналіз показників фінансових результатів, що містяться у фінансовій звітності. та регістрах бухгалтерського обліку	Первинні документи. Регістри синтетичного і аналітичного обліку. Оборотні відомості, журнали ордери. Форми звітності (Ф № 1- № 5)
	Встановлення достовірності	Перевірка правильності розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету. Перевірка правильності розподілу чистого прибутку підприємства.	Форми звітності (Ф № 1 – Ф № 5)
Заключний	Звітування	Складання аудиторського висновку та надання його керівництву.	Аудиторський висновок

(складено автором)

Отже, підготовчий етап аудиту фінансової звітності безпосередньо пов'язаний з такими складовими як мета, об'єкт, завдання аудиту фінансових результатів, методичні прийоми та джерела інформації.

В МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» визначено основну мету аудиту фінансових результатів, яка полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про фінансові результати діяльності підприємства [43, с. 1].

Об'єктом аудиту фінансових результатів є бухгалтерський прибуток або збиток, яка і формує кінцевий фінансовий результат підприємства за звітний період.

До методичних прийомів можна віднести: перевірка первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, інвентаризація, вибіркове і суспільне спостереження, усне опитування та письмовий запит, зустрічна перевірка.

Джерелами інформаційного забезпечення є: нормативно-законодавчі акти, матеріали попередніх перевірок, первинна документація та облікові

реєстри, рахунки бухгалтерського обліку доходів і витрат, фінансова звітність підприємства (баланс; звіт про фінансові результати і їхнє використання; декларація про дохід підприємства та податкові декларації; бухгалтерські реєстри по обліку виробничих витрат, реалізації фінансових результатів тощо).

На цьому етапі приділяється значна увага оцінці аудиторському ризику, тобто ризику того, що аудитор надасть позитивний аудиторський висновок за умови того, що у фінансовій звітності є наявні суттєві викривлення [44]. Наприклад, оцінці підлягає ризик суттєвого викривлення (вірогідність того, що фінансова звітність, яка ще не перевірялася аудитором у процесі аудиту, містить суттєві викривлення); ризик не виявлення (вірогідність того, що процедури, виконані аудитором, не дадуть можливості виявити викривлення, що може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями).

Основний етап аудиту фінансових результатів містить дві стадії: вивчення і оцінювання документації. На стадії вивчення документації перевірі підлягає Наказ про облікову політику підприємства на предмет наявності інформації про доходи, витрати, фінансові результати. При аналізі Наказу, аудитором з'ясовується, чи всі аспекти облікової політики знайшли своє відображення. Для цього аудитор може провести тестування даного наказу, запропонувавши керівникові підприємства заповнити анкету.

Також вивченню підлягають форми звітності такі як Ф.№ 1 «Баланс», Ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати», Ф.№ 5 «Примітки до фінансової звітності». Аудитором здійснюється перевірка відповідності ведення документації чинним нормативним законодавчим актам, оцінка системи внутрішнього контролю. Проводиться візуальна перевірка установчої та первинної документації, пов'язаної з отримання доходів та витрат, документів, облікових реєстрів, фінансової звітності. Здійснюється попереднє дослідження Звіту про фінансові результати на предмет достовірності вказаних у ньому показників або виявлення відхилень, помилок та підтвердження правильності його складання.

На стадії оцінювання проводиться розрахунок системи коефіцієнтів, що характеризують ефективність діяльності підприємства, ефективність використання активів та капіталу, ділову активність підприємства. До таких індикаторів відносяться показники ефективності розподілу прибутку, а також коефіцієнти: оборотності кредиторської та дебіторської заборгованості, матеріальних запасів; рентабельності активів та власного капіталу та інші. Доцільність даної методики оцінювання полягає в тому, що на практиці аудитори зіткаються із ситуацією, коли підприємства з метою зменшення бази оподаткування податком на прибуток за досить високих доходах навмисно завищують витрати. За допомогою аналітичних розрахунків аудитор встановлює достовірність фінансових показників і відображення їх у фінансовій звітності.

На стадії встановлення достовірності відображення фінансових результатів перевіряється правильність ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей, відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості; використання рахунків класів 7, 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку; розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету тощо. Аудитором перевіряються та порівнюються дані, за рахунком 79 «Фінансові результати», рахунками доходів (7 клас – 70, 71, 72, 73, 74) та витрат (9 клас – 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98), а саме, журнал 5, 5А за кредитом рахунків класу 9, журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79. Також звіряється інформація, що відображена в Звіті з даними Головної книги, Оборотної відомості. В ході перевірки застосовуються такі методичні прийоми як арифметична перевірка (перерахунок результаті підсумків) та взаємний контроль (порівняння одних і тих же сум в різних документах). Після здійснення аудиторської перевірки аудитор надає керівнику підприємства аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), де відображаються результати перевірки, надані поради щодо виправлення помилок у подальшій діяльності суб'єкта господарювання.

ВИСНОВКИ

Підводячи підсумки дослідження в дипломній роботі можна зробити наступні висновки.

Узагальнення різних підходів вчених-економістів та дослідження понятійного апарату, можна стверджувати, що фінансовий результат представляє собою кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства виражений у вигляді прибутку, або збитку. Прибуток являє собою позитивний фінансовий результат підприємства за звітний період, характеризується перевищенням отриманих доходів над витратами та приростом власного капіталу. Збиток є негативним фінансовим результатом і характеризується перевищенням витрат над доходами підприємства і зменшенням власного капіталу.

Формування інформації про фінансові результати й розподіл прибутку регламентується цілим переліком нормативних актів бухгалтерського обліку. Але на законодавчому рівні залишаються невирішеними багато концептуальних питань щодо принципів взаємодії нормативного регулювання бухгалтерського й податкового законодавства. Спостерігається відсутність розуміння взаємозв'язків між різними показниками фінансових результатів і механізмом їх формування.

Дослідження організації обліку показало, що в обліковій системі підприємства існує багато проблем, пов'язаних відсутністю понятійного апарату про фінансові результати у нормативних документах та їх класифікацією, що створює складність в управлінні їх рівнем у довгостроковій та короткостроковій перспективі; потребою у розробці додаткових реєстрів синтетичного і аналітичного обліку для узагальнення інформації та задоволення інформаційних потреб різних користувачів; недосконалістю системи внутрішнього контролю за формуванням фінансових результатів та ін.

Аналіз динаміки і структури доходів підприємства свідчить про те, що найбільшу питому вагу займають дохід від реалізації продукції (товарів,

робіт, послуг) та інші операційні доходи. Дані показники за 2017 – 2019 роки змінювалися не рівнозначно. Так, дохід від реалізації продукції протягом вказаного періоду мав тенденцію до зменшення в загальній сумі доходів: 76,2%, 64,12%, 20,5%. А частка інших операційних витрат протягом періоду зросла з 22,9% до 77,1%. В загальній сумі витрат найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Аналіз за елементами операційних витрат показав, що в структурі витрат собівартості продукції найбільшу питому вагу займають витрати матеріальні витрати (відповідно 35,9%, 36,5%, 29,2%), витрати на оплату праці (відповідно 31,7%, 33,12%, 26,12%) та інші операційні витрати (відповідно 24,3%, 21,7%, 34,9%).

З метою удосконалення організації аналітичного обліку фінансових результатів в дипломній роботі було запропоновано введення додаткових рахунків до рахунку 79 «фінансові результати»: 7911 «результат основної діяльності» і 7912 «Результат іншої операційної діяльності». Даний підхід дозволить в короткі проміжки часу отримати інформацію стосовно динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту, а також про результати основної й іншої операційної діяльності підприємства.

З метою удосконалення контролю фінансових результатів в роботі запропонована послідовність проведення аудиторської перевірки фінансових результатів, яка складається з наступних етапів: підготовчий. Основний, заключний. Проведення аудиту за запропонованими етапами дозволить отримати більш повну і достовірну інформацію щодо формування фінансових результатів, прибутку і отримання збитків. Отримана інформація можна використовуватися керівництвом для визначення податку на прибуток, оперативного складання фінансової звітності. оцінки внутрішньогосподарської діяльності підрозділів підприємства тощо. Даний підхід сприятиме узагальненню інформації щодо фінансових результатів, які використовуються для складання оперативної та річної фінансової звітності та надасть можливість здійснювати достовірний і оперативний облік фінансових результатів на підприємствах вугільної промисловості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Володькін М.В. Економіка промислового підприємства: Навч. посіб. – К.: Знання 2003. – 600 с.
 2. Янок Д.А. Облік та аудит фінансових результатів в умовах стандартизації звітності: автореф. дис....канд.екон. наук: 08.06.04 / Д.А.Янок; Нац.наук.центр «Ін-т аграр.економіки» УААН. – К.: 2005. – 22 с.
 3. Петраковська О.В. Облік, аналіз і аудит фінансових результатів діяльності банку: автореф. Дис...канд.екон. наук: 08.00.09 / О.В.Петраковська; Нац.економ. університет імені вадима Гетьмана. – К.: 2009. – 21 с.
 4. Білик Т.О Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка і прогнозування: автореф. дис....канд.екон. наук: 08.00.08 / Т.О.Білик; Науково-дослідний фінансовий інститут Академії фінансового управління. – К.: 2009. – 20 с.
 5. Токарева Т.О. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах: автореф. дис....канд.екон. наук: 08.06.04 / Т.О.Токарева; Нац.економ. університет імені вадима Гетьмана. – К.: 2005. – 21 с.
 6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
 7. Мочерний С.В. Економічна теорія: Посіб. для студ. вузів / С. В. Мочерний. - К. : Акад., 1999. – 589 с.
 8. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011. – 558 с.
 9. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 6-те вид. допов. і перероб. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
 10. Бурлака С.М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств / Бурлака С.М., Шушлякова О.В., 2013. -214 с.
- Прохар Н.В.Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії

та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": [Електронний ресурс]. — Режим доступу:

<http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1>

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід", затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 №290 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 "Витрати", затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

14. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

15. Закон України про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо вдосконалення деяких положень)» 4646-д від 16.06.2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62044

16. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.

17. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011. Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

18. Господарський кодекс України Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV (Редакція станом на 02.04.2020) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

19. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від від 21.12.2017 № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
20. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (зі змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 11 травня 2000 року № 1707-III від 8 червня 2000 року № 1807-III, від 22 червня 2000 року № 1829-III) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1>
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України, від 31.12.1999р. №31873 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 року № 353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0047-01>
26. Постанова «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» № 419 від 28.02.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

27. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.6.2013 №31[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/2cid010244.html>
28. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності. Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. Режим доступу: search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
30. Кащенко Н.Б. Методика економічного аналізу: сутність та елементи / Н.Б. Кащенко, О.В. Цуканова, Н.М. Гаркуша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. — 2014. — Вип. 1. — С. 40–51.
31. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності підприємства / Г.В. Савицька. — 5-е вид. — Мінськ : ТОВ «Нове знання», 2001. — 688 с.
32. Фінансовий аналіз / [М. Д. Білик, О. В. Павловська, Н. М. Притуляк, Н. Ю. Невмержицька]. — [2-ге вид.]. — К. : КНЕУ, 2007. — 592 с.
33. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17027.html
34. Копитчук Т. М. Облік фінансових результатів / Т. М. Копитчук, Т. Ф. Плахтій // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/7_81994.doc.htm
35. Ясіновська І. Ф. Фінансова стійкість сільськогосподарських підприємств Львівщини / І. Ф. Ясіновська // Економіка АПК. — 2011. — № 5. — С. 107-111.

36. Висока О.Є. Основні напрямки удосконалення класифікації фінансових результатів підприємств міського транспорту// Вісник ЖДТУ Серія «Економічні науки» № 3 (53), 2010. – с.123-125
37. Шум М.А. Паскова О.В. Особливості обліку фінансових результатів промислових підприємств України// Науковий вісник херсонського державного університету, В.25.Ч.2. 2017. – С.179-182 Копитчук Т. М. Облік фінансових результатів / Т. М. Копитчук, Т. Ф. Плахтій // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2011/Economics/7_81994.doc.htm
38. Закон України «Про аудиторську діяльність» прийнятий Верховною Радою України від 22.04.93 р.№ 3125-XII, від 22 квітня 1993 року N 3126-XII зі змінами і доповненнями: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12/card2#Card>
39. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Львів : Світ, 2007. – 296 с
40. Мултанівська Т. В. Аудит в схемах та таблицях : навч. посібник / Т.В. Мултанівська. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2011.– 400 с
41. Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
42. Іванова Н.А. Організація та методика аудиту : навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
43. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці [Текст]: навч. посібник / О. А. Петрик, А. Ж. Пшенична, О. В. Артюх-Пасюта, А. І. Мілька. Полтава: ПУЕТ, 2013. – 301 с.
44. Дорош Н.І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. - 2017.- № 4.- С. 40-46. С.42

Д ОДАТКИ

Додаток А

Положення про

ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»

Додаток Б

Форма № 1 «Баланс»

ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»

за 2017-2019 роки

Додаток В

Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»

ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля

за 2017-2019 роки