

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік і аудит фінансових результатів діяльності ТОВ «БУДПЛЮС»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718
Спеціальності облік і оподаткування,
освітня програма облік і аудит

Л.С. Гольчановська

Керівник: к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

Рецензент: гол.бухгалтер Демченко Л.А.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування, освітня програма облік і аудит

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ___ » _____ 2019р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Гольчановській Ларисі Сергіївні

1. Тема роботи: Облік і аудит фінансових результатів діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» Саєнко О.Р., к.е.н., доцент, затвержені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-методичні основи обліку та аудиту фінансових результатів; вивчити організаційно-методичні аспекти обліку фінансових результатів в ТОВ «БУДПЛЮС»; розкрити методику аудиту фінансових результатів ТОВ «БУДПЛЮС» та розробити рекомендації щодо вдосконалення методики обліку і аудит фінансових результатів.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):

5 рис., 16 табл. та 1 формула.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.е.н., доцент Саєнко О.Р.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка _____

Л.С. Гольчановська

Керівник роботи _____

О.Р.Саєнко

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 117 с., 5 рис., 16 табл., 20 додатків, 53 джерела.

ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ПРИБУТОК, ЗБИТОК, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ, АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аудиту фінансових результатів, які функціонують і діють в системі управління базового підприємства.

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи аудиту фінансових результатів в ТОВ «БУДПЛЮС», яке здійснює будівництво житлових і нежитлових будівель.

Метою кваліфікаційної роботи є систематизація теоретичного і практичного матеріалу, який визначає методику обліку й аудиту фінансових результатів та удосконалення звітності і методики аудиту фінансових результатів.

Методи дослідження: загальнонаукові – аналогія, порівняння, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і логічний підходи (у дослідженні економічного поняття фінансових результатів, особливостей здійснення операцій доходів та витрат, аспектів організаційних й методичних положень обліку й аудиту фінансових результатів); спеціальні методи – статистичних групувань, узагальнення, економічного аналізу.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищення ефективності аудиту фінансових результатів підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким

притаманна наукова новизна:

– обґрунтовано визначення різноманітних підходів до поняття фінансового результату, які впливають на облікове відображення господарських операцій, що забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку і передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства.

– запропоновано виділення методичного блоку даних об'єктів, що забезпечать оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати.

– наведено єдині класифікаційні ознаки обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

Набули подальшого розвитку:

– формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку;

– визначення класифікаційних ознак групування витрат для цілей бухгалтерського та управлінського обліку, що потребує зміни у обліковій політиці та формі звіту про фінансові результати;

– удосконалення методик складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньо-фірмових стандартів аудиту;

– адаптація форм фінансової звітності підприємств в умовах застосування МСФЗ.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації процесу управління фінансовими результатами шляхом їх адаптації до умов системи контролінгу, які можуть бути впроваджені у діяльність ТОВ «БУДПЛЮС», що дозволить посилити інформаційну і контрольну функції управління цими операціями на досліджуємому підприємстві.

SUMMARY

Qualification work: 117 p., 5 figures, 16 tables, 20 applications, 53 sources.

FINANCIAL RESULTS, REVENUES, EXPENSES, PROFIT, LOSS, ACCOUNTING POLICY, AUDIT PROCEDURES, AUDIT DECISION

The subject of the study is the set of theoretical, methodological and practical aspects of accounting and auditing of financial results that function and operate in the management system of the parent enterprise.

The object of study is the accounting process, forms and methods of auditing financial results at BUDPLEUS LLC, which performs construction of residential and non-residential buildings.

The purpose of the qualification work is to systematize theoretical and practical material that defines the methodology for accounting and auditing of financial results and improving the reporting and methodology for auditing financial results.

Research methods: general scientific - analogy, comparison, analysis, synthesis, induction, deduction, historical and logical approaches (in the study of the economic concept of financial results, features of operations of income and expenses, aspects of organizational and methodological provisions of accounting and audit of financial results); special methods - statistical groups, generalizations, economic analysis.

The scientific novelty of the obtained results is the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and improving the efficiency of audit of financial results of the enterprise.

In the course of the research the following scientific results were obtained,

which are characterized by scientific novelty:

- the definition of different approaches to the concept of financial result that affect the accounting of business transactions, which ensures the reliability and comprehensibility of information that is formed in the accounting system and provides for the consideration of interests of different users of business activities of the enterprise.

- it is proposed to allocate a methodological block of data of objects, which will provide prompt formation of reliable reporting on financial results.

- the unified classification features of accounting for income, expenses and financial results.

Have further developed:

- formation of information according to the indicators of the Report in the system of accounting accounts;

- defining the classification features of cost grouping for accounting and management purposes that require changes in accounting policies and the format of the statement of financial performance;

- improving the methodology for drafting and maintaining the audit working documents and the procedure for implementing the audit results on the basis of internal audit standards;

- Adaptation of financial statements of enterprises in the conditions of application of IFRS.

The results of the research are aimed at improving the methodology and organization of the process of managing financial results by adapting them to the conditions of the controlling system, which can be implemented in the activity of LLC "BUDPLUS", which will allow to strengthen the information and control functions of managing these operations at the investigated enterprise.

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Скорочення та умовні позначки	
Вступ.....	11
1 Теоретико-методологічні основи обліку та аудиту фінансових результатів	
1.1 Економічна сутність фінансових результатів як облікової категорії.....	16
1.2 Умови визнання, оцінки і класифікації доходів та витрат і порядок визначення фінансових результатів.....	23
1.3 Огляд нормативно-законодавчих документів, що регламентують облік та аудит фінансових результатів.....	32
2 Організаційно-методичні аспекти обліку фінансових результатів в ТОВ «БУДПЛЮС»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	37
2.2 Організація та оцінка стану обліку фінансових результатів.....	52
2.3 Документальний облік доходів, витрат та порядку визначення фінансових результатів.....	59
2.4 Аналітичний та синтетичний облік доходів, витрат та фінансових результатів.....	79
2.5 Порядок відображення фінансових результатів у звітності та шляхи її удосконалення на підприємства.....	83
3 Аудит фінансових результатів ТОВ «БУДПЛЮС»	
3.1 Організаційно-методична підготовка до проведення аудиту.....	90
3.2 Порядок проведення аудиторської перевірки фінансових результатів..	96

3.3	Заключні аудиторські процедури та напрямки удосконалення методики аудиту фінансових результатів.....	106
	Висновки.....	113
	Перелік джерел посилання.....	118
	Додаток А Визнання витрат відповідно до П(с)БО 16 «Витрати».....	124
	Додаток Б Класифікація витрат залежно від видів діяльності.....	125
	Додаток В Класифікація витрат.....	126
	Додаток Д Формування чистого прибутку (збитку) підприємства.....	127
	Додаток Е Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства.....	128
	Додаток Ж Статут.....	129
	Додаток И Показники фінансового стану підприємства.....	136
	Додаток К Наказ №1 про облікову політику на підприємстві.....	140
	Додаток Л Посадова інструкція головного бухгалтера.....	145
	Додаток М Графік документообігу первинних документів ТОВ «Будплюс»....	149
	Додаток Н Договір підряду.....	150
	Додаток П Акт №654 от 23.12.2018.....	153
	Додаток Р Договір купівлі-продажу.....	154
	Додаток С Журнал-ордер по рахунках 70 -75, 79, 90 -97.....	156
	Додаток Т Методика складання Звіту про фінансові результати (ф. 2-м)...	166
	Додаток У Договір про надання аудиторських послуг.....	168
	Додаток Ф Анкета оцінювання.....	170
	Додаток Х Програма аудиту фінансових результатів.....	173
	Додаток Ц Класифікація аудиторських висновків.....	175
	Додаток Ш Аудиторський висновок.....	176

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

БМР – будівельно-монтажні роботи;

ВКО – видатковий касовий ордер;

ГКУ – Господарський кодекс України;

ЗУ – Закон України;

КЗпП – кодекс законів про працю;

ЛЗК – лімітно-забірна картка;

МСА – міжнародні стандарти аудиту;

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності;

МФУ – Міністерство фінансів України;

МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети;

п. – пункт;

ПП – приватне підприємство;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПКО – прибутковий касовий ордер;

ПКУ – Податковий кодекс України;

пп. – підпункт;

П(с)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

р. – рік;

ст. – стаття;

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності;

тис. грн. – тисяч гривень;

ЦКУ – Цивільний кодекс України;

Фінзвіт – Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва;

ч. – частина.

ВСТУП

Розвиток і розширення діяльності підприємств залежать насамперед від власних джерел фінансування, одним із яких є одержаний прибуток. Він відображає фінансовий стан підприємства, забезпечує виконання зобов'язань, які виникають у результаті господарської діяльності, характеризує рентабельність виробництва, активів та капіталу і є базою наповнення бюджету країни.

Визначення фінансових результатів базується на чинній методиці їх формування та обліку, що повинно забезпечувати достовірні й точні дані про результативність діяльності підприємства. Ці дані необхідні для аналітичної роботи, так як це забезпечує не лише перевірку ефективності функціонування, а й дозволяє прийняти економічно обґрунтовані рішення щодо оптимізації використання прибутку або зменшення негативного впливу факторів, що зумовили збитковість діяльності.

Проблеми організації та методики фінансового обліку та аудиту доходів, витрат і фінансових результатів підприємств розглянуті в працях провідних вітчизняних науковців: М. Т. Білухи, О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Ю. А. Вериги, С. Ф. Голова, І. В. Замули, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. О. Ластовецького, Ю. Я. Литвина, В. Г. Лінника, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, Л. К. Сук, В. О. Усача, Б. Ф., Шевчука, І. Й. Яремка й інших. У зарубіжній літературі питання обліку та аудиту фінансових результатів розкриті в працях А. Бабо, М. Ф. Ван Бреда, Ф. Вуд, Ж. Джері Вейганта, Т. М. Малькової, Д. Міддлтона, Р. Мюллендорфа, Б. Нідлза, Я. В. Соколова, Террі Д. Уорфілда, Дж. Фостера, Е. С. Хендріксена та інших. Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем обліку та аудиту доходів та витрат підприємств, усе ще тривають. Вітчизняні та зарубіжні науковці внесли

вагомий внесок у розв'язання цих проблем, однак викладені ними результати досліджень щодо конкретизації питань обліку та аудиту фінансових результатів підприємств є недостатніми і потребують подальшого вивчення й уточнення.

При цьому особливо важливим є забезпечення достатньої інформаційної бази для аналізу фінансових результатів. Вказане визначає актуальність теми, його мету, завдання та основні напрями дослідження.

Метою кваліфікаційної роботи є систематизація теоретичного і практичного матеріалу, який визначає методику обліку й аудиту фінансових результатів та удосконалення звітності і методики аудиту фінансових результатів.

Головними завданнями кваліфікаційної роботи є:

- розкрити економічну сутність фінансових результатів як облікової категорії;
- визначити умови визнання, оцінки і класифікації доходів та витрат і порядок визначення фінансових результатів;
- опрацювати нормативні документи, які регламентують порядок обліку та аудиту фінансових результатів;
- дати характеристику ТОВ «БУДПЛЮС» та оцінити його фінансовий стан і результати його діяльності;
- розкрити порядок побудови облікового процесу та організації обліку фінансових результатів;
- дослідити методику обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності;
- розкрити порядок відображення фінансових результатів у звітності та шляхи її удосконалення на ТОВ «БУДПЛЮС»;
- розкрити порядок організації аудиту фінансових результатів підприємства;
- визначити методику аудиту фінансових результатів та відображення

їх у звітності;

– вивчити заключні аудиторські процедури та визначити напрямки удосконалення методики аудиту фінансових результатів.

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи аудиту фінансових результатів в ТОВ «БУДПЛЮС», яке здійснює будівництво житлових і нежитлових будівель.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аудиту фінансових результатів, які функціонують і діють в системі управління базового підприємства.

Методи дослідження: загальнонаукові – аналогія, порівняння, абстракція, вимірювання взаємозв'язків, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і логічний підходи (у дослідженні економічного поняття фінансових результатів, особливостей здійснення операцій доходів та витрат, аспектів організаційних й методичних положень обліку й аудиту фінансових результатів); спеціальні методи – статистичних групувань, узагальнення, економічного аналізу (у дослідженні тенденцій, що склались у галузі будівництва).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищення ефективності аудиту фінансових результатів підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– обґрунтовано визначення різноманітних підходів до поняття фінансового результату, які впливають на облікове відображення господарських операцій, що забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку і передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства.

– запропоновано виділення методичного блоку даних об'єктів, що

забезпечать оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати.

– наведено єдині класифікаційні ознаки обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

Набули подальшого розвитку:

– формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку;

– визначення класифікаційних ознак групування витрат для цілей бухгалтерського та управлінського обліку, що потребує зміни у обліковій політиці та формі звіту про фінансові результати;

– удосконалення методу складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньо-фірмових стандартів аудиту;

– адаптація форм фінансової звітності підприємств в умовах застосування МСФЗ.

Інформаційною базою виконаного дослідження є законодавчі акти України, статистичні дані Державного комітету статистики, нормативні документи Міністерства фінансів України, Міністерства економіки України, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності), національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, праці вітчизняних і зарубіжних учених та спеціальна періодична література з питань обліку, аудиту й аналізу фінансових результатів, практичні матеріали ТОВ «БУДПЛЮС», Інтернет-ресурси.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації процесу управління фінансовими результатами шляхом їх адаптації до умов системи контролінгу, які можуть бути впроваджені у діяльність ТОВ «БУДПЛЮС», що дозволить посилити інформаційну і контрольну функції управління цими операціями на досліджуємому підприємстві.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі,

пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінанси, бухгалтерський облік та підприємництво: національні особливості та світові тенденції» (м. Київ, 18 травня 2019р.), за результатами якої було представлено статтю «Сучасні дефініції фінансових результатів підприємства» та опубліковано у фаховому виданні науково-виробничому журналі БІЗНЕС-НАВІГАТОР Приватного вищого навчального закладу «Міжнародний університети бізнесу і права» (м. Херсон, 2019).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 117 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1.1 Економічна сутність фінансових результатів як облікової категорії

У здійсненні виробничо-фінансової діяльності суб'єктів господарювання задіяна велика кількість трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Мета кожного підприємства – ефективне використання цих ресурсів, що певним чином відображається у фінансових результатах його діяльності.

В свою чергу фінансовий результат є основним показником ефективності діяльності підприємства в ринковій економіці. Кожен суб'єкт господарювання, незалежно від форми власності, особливу увагу звертає на процес формування, розподілу та використання фінансових результатів своєї діяльності.

Розуміння сутності та удосконалення облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

Система бухгалтерського обліку відіграє важливу роль, формуючи інформаційне забезпечення для здійснення ефективного управління фінансовими результатами підприємств.

Фінансові результати з усіма своїми проблемами і протиріччями є своєрідним еталоном дієвого та ефективного здійснення господарської діяльності суб'єктів господарювання, а тому дослідження сутності даного поняття має значний науковий і практичний інтерес.

Сутність та протиріччя фінансового результату для підприємців і бухгалтерів найбільш виражено проявляється під час формування і

відображення його в бухгалтерському обліку.

На підставі проведеного аналізу літературних джерел виявлено, що між науковцями та фахівцями як в економіці, фінансах, юридичних науках, так і в бухгалтерському обліку, не має єдності та однозначності до розуміння поняття «фінансові результати».

Тому в ході дослідження проведено аналіз нормативно-правової, наукової та літератури в розрізі даного питання з метою виявлення особливостей сутності досліджуваного поняття та визначення його місця в системі бухгалтерського обліку.

Як показав огляд нормативно-правової бази України, в законодавстві не розглядається сутність саме поняття «фінансові результати». Зокрема, в частині законодавчих актів з бухгалтерського обліку обґрунтовано лише сутність дефініцій «прибуток» та «збиток» (НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [14]). Однак, визначення за МСФЗ «Подання фінансової звітності» [26], більш наближено дає визначення фінансовим результатам у відповідності до форми 2 «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)»: фінансовий результат – прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу. Вважаємо, наведені поняття не доцільно ототожнювати, оскільки недостовірність даних впливає на формування інформації про господарську діяльність в бухгалтерському обліку, а також призводить до зменшення ефективності контрольних дій над операціями суб'єктів господарювання.

Отже, недоліком законодавства України є те, що в нормативно-правових документах, які регулюють питання організації та ведення бухгалтерського обліку, відсутнє визначення поняття «фінансові результати», а обґрунтовано лише часткові щодо нього категорії. Хоча дане поняття використовується в бухгалтерському обліку та в Плані рахунків активів, капіталу і зобов'язань господарських операцій [28] виділено рахунки, в назві яких є дефініція «фінансові результати».

У зв'язку з цим, потрібно закріпити на законодавчому рівні сутність такого поняття як «фінансові результати» та уточнити з метою однозначного розуміння трактування дефініцій «прибуток» та «збиток».

В ході аналізу довідкової та навчальної літератури виявлено, що між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансові результати». В табл.1.2 наведено визначення авторських підходів щодо сутності поняття «фінансові результати».

Таблиця 1.2 – Підходи щодо розуміння терміну «фінансовий результат»

№ з/п	Автор	Сутність поняття «фінансовий результат»
	2	3
1	Податкового кодексу України [25, с. 9]	прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду
2	НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [137, с.7].	фінансовий результат – прибуток або збиток – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного доходу
3	Вороніна О. О. [7, с. 5]	балансовий прибуток (або збиток) підприємства, який складається із доходу (витрат) від реалізації готової продукції (робіт, послуг), доходу (витрат) від інших реалізацій і сум позареалізаційних доходів (витрат)
4	Гордієнко Д. Д. [8, с. 315]	прибуток (збиток) від реалізації готової продукції (робіт, послуг)
5	Скалюк Р. В. [43, с. 136]	приріст (зменшення) капіталу (засобів, вкладених власниками) підприємства протягом звітного періоду
6	Власова Н. О. Н. О [6, с. 15]	визначається показником прибутку або збитку, що формується протягом календарного (господарського) року; є різницею від порівняння сум доходів і витрат підприємства
7	Прохар Н. В. [42, с. 187]	відображає зміну власного капіталу за визначений період в результаті виробничо-фінансової діяльності підприємства

Здійснено аналіз критеріїв сутності поняття «фінансові результати» шляхом групування дослідженої дефініцій за відповідними ознаками в

довідковій та навчальній літературі. На підставі такого аналізу визначень, які наводяться в проаналізованій літературі, можна сказати, що думки багатьох авторів є тотожними.

Слід зазначити, що категорія фінансових результатів трактується в науковій літературі як з економічного, так і облікового напрямку. Аналіз розглянутих в економічній та обліковій літературі характеристик фінансового результату вченими дозволяє зробити висновок, що фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку.

З наведених визначень можна спостерігати ототожнення понять прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства. Вважаємо, це є не логічним та не коректним, зокрема, по відношенню до облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку.

Тому можна зробити висновок, що наведені визначення є недосконалими з різних причин. Вважаємо, це викликано як існуванням різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо), так і тим, що кожен з дослідників розглядає фінансові результати чи в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку.

Зокрема, Н.В. Прохар [42] виділяє кількісну та якісну сторони у трактуванні категорій «прибуток» і «збиток». В своїх наукових дослідженнях Д. Д. Гордієнко [8] удосконалила поняття «фінансовий результат» відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Уточненню поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії приділяє увагу Р. В. Скалюк [43].

Також, як показали дослідження, науковці розглядають фінансовий результат підприємств окремих галузей. Т. Р. Фецович [46] визначає суть економічної категорії «фінансовий результат аграрного підприємства», яким є різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду, що найповніше характеризує сутність даної категорії.

В дослідженнях, присвяченим обліковому відображенню фінансових результатів діяльності, Власова Н. О. [6] пропонує уточнити характеристики фінансового результату. Зокрема, для узагальнення доходів та витрат науковець пропонує використовувати термін «фінансові результати» (обов'язкового в множині). При характеристиці прибутку або збитку необхідно використовувати тільки термін «кінцевий фінансовий результат» (в однині), так як може виникати або прибуток, або збиток.

Це зумовлено тим, що розрізняють фінансові результати різних видів діяльності. Так, класифікація видів діяльності підприємства для цілей бухгалтерського обліку надана в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [21]:

- операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
- фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства;
- інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

З огляду на вищезазначене, розрізняють фінансові результати від операційної діяльності, фінансові результати від фінансової діяльності, фінансові результати від інвестиційної діяльності, як зазначено в Плані рахунків активів, капіталу і зобов'язань господарських операцій [28].

Вище описано трактування поняття «фінансові результати» з економічної та облікової точок зору. Як показали дослідження, О.О. Вороніна [7] звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський. Отже, вважаємо, що дефініцію «фінансові результати»

можна розглядати також зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку.

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Зокрема, в статті 134 Податкового кодексу України [24] передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Щодо трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню присвячені праці Н. В. Уткіна [45]. В наукових дослідженнях автор розмежовує поняття «фінансовий» та «управлінський» результат:

- в фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії;

- в управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам.

Тобто управлінському обліку сутність фінансового результату зводиться до визначення результату діяльності за видами реалізованої продукції (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку – в цілому за основним видом діяльності.

Аналіз літератури показав, що існують різні підходи до трактування поняття «фінансові результати». Але, вважаємо, наведені визначення, які пропонують вчені-обліковці є недосконалими, адже не враховують економічний, податковий та управлінський аспекти підходів до розуміння сутності фінансових результатів, які впливають на облікове відображення фінансових результатів діяльності підприємств.

Вважаємо, з метою удосконалення нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів в частині уточнення понятійного апарату та підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання фінансових результатів через правильне та

однозначне їх розуміння доцільно удосконалити трактування поняття «фінансові результати» (рис.1.1).

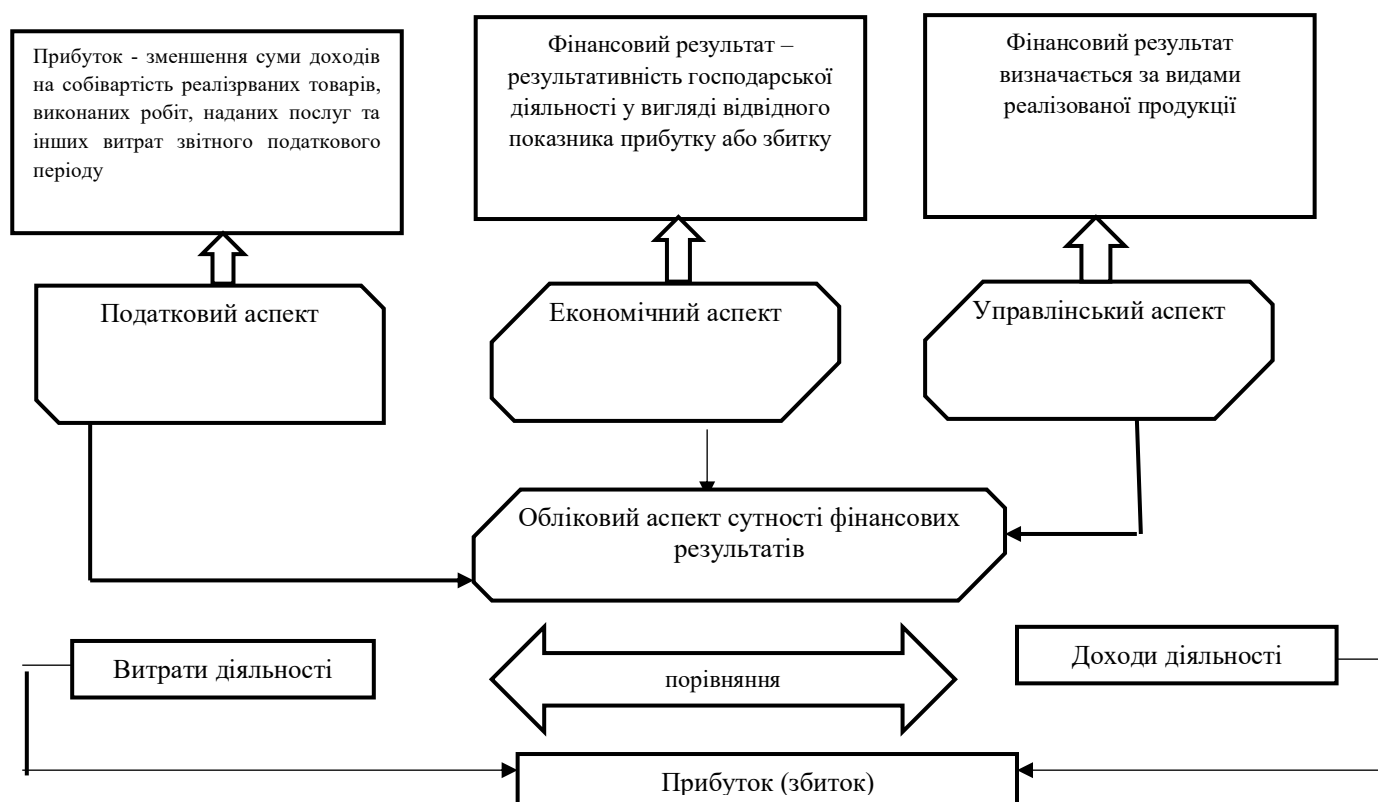


Рисунок 1.1 – Сутність фінансового результату: обліковий аспект

Зважаючи на розвиток сучасних економічних відносин, вважаємо, поняття «фінансовий результат» доцільно розглядати з врахуванням впливу на облікове відображення господарських операцій економічного, податкового та управлінського підходів до трактування сутності досліджуваної дефініції. Зокрема, фінансовий результат як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Новизна запропонованого визначення полягає у поєднанні різноманітних підходів до визначення фінансового результату, які впливають

на облікове відображення господарських операцій. Такий підхід забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, та передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства.

Як показав аналіз наукової, довідкової та навчальної літератури, між науковцями та фахівцями в економіці, фінансах, так і в бухгалтерському обліку, не має єдності та однозначності щодо розуміння поняття «фінансові результати». Тому нами проведено дослідження різних підходів до трактування сутності фінансових результатів та запропоновано в бухгалтерському обліку трактувати фінансовий результат як результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Наведене трактування сутності поняття «фінансові результати» для цілей бухгалтерського обліку здійснено з метою підвищення інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарювання фінансових результатів через правильне та однозначне їх розуміння.

1.2 Умови визнання, оцінки і класифікації доходів та витрат і порядок визначення фінансових результатів

Загальні критерії визнання статей у фінансовій звітності – ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод і достовірна оцінка.

Для визнання доходу необхідним є не тільки надходження активу або зменшення зобов'язання, але й фінансовий наслідок цих подій, тобто збільшення власного капіталу (окрім внесків учасників (власників)). Отже, дохід визнається у момент збільшення активу або зменшення зобов'язань, які

обумовлюють збільшення власного капіталу.

Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципами нарахування та відповідності доходів і витрат. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку та фінансовій звітності доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип нарахування повинен застосовуватися одночасно з принципом відповідності, згідно з яким витрати визнаються у Звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами [4].

Дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте, для відображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці. Наприклад, вартість реалізації продукції включає суму за майбутні надані послуги (монтаж), яка підлягає визнанню. Ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох і більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що сутність господарської операції не можна зрозуміти без розгляду декількох операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари й водночас укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше. У даному випадку обидві операції повинні розглядатися одночасно.

Окремо слід розглянути дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) і дохід від надання послуг. Не визнається дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, наданими послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливую вартість.

Не визнаються також доходами наступні надходження від інших осіб: суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних

фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо не передбачено відповідним договором; надходження, які належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо [37].

Деякі із зазначених надходжень мають особливий порядок відображення в бухгалтерському обліку. Зокрема, це стосується ПДВ, акцизу та інших податків, які включаються до ціни продажу, а також надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором.

У бухгалтерському обліку дохід відображається у сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, які підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації (грошових коштів або їх еквівалентів), яку може бути отримано з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, яка надається підприємством. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо [4].

Оцінка доходу відбувається у наступному порядку:

- дохід, який підлягає отриманню або вже отриманий, виражається у сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню;
- у випадку відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;
- за бартерними контрактами: за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг або тих, які підлягають отриманню, зменшеною або

збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів.

Якщо неможливо визначити справедливу вартість отриманих активів, робіт послуг або таких, які підлягають отриманню, дохід визнається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за даним бартерним контрактом.

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору (контракту) продажу активу. Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту її доставки на склад, відповідно всі ризики транспортування несе продавець, а тому відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту оприбуткування об'єкту продажу на склад покупця. Якщо умовами контракту передбачено, що право власності на продукцію (товари, інші активи) переходить до покупця з моменту їх завантаження на транспортні засоби, відображення в бухгалтерському обліку доходу відбувається після підтвердження факту списання реалізованих активів зі складу продавця.

Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

- вивчення виконаних робіт (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Визнання доходу за методом рівномірного нарахування застосовується у випадках, якщо надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу [4].

Якщо дохід від надання послуг не може бути правильно визначений, він відображається у розмірі визнаних витрат, які підлягають

відшкодуванню. Якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Відповідно до вимог П(с)БО №15 «Дохід» [37], доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

У бухгалтерському обліку для відображення у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) доходи класифікуються за наступними групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; сукупний дохід.

Відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» [38], під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам МСФЗ та застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з п. 5-8 П(с)БО №16 «Витрати» [38], витрати визнаються за наступних умов:

- зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до

зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);

- визнання на основі систематичного та раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів;
- негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства;
- можлива достовірна оцінка суми витрат.

Отже, нормами П(с)БО 16 [38] суворо регламентовані умови визнання витрат підприємства, які представлені в додатку А.

Одним із визначних моментів успішної організації обліку витрат та ефективного управління ними є економічно обґрунтована класифікація витрат.

З метою визначення фінансового результату у відповідності із НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [21] використовується класифікація за видами діяльності (додаток Б).

Крім того, в економічній літературі здійснюється групування затрат за наступними видами діяльності: основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, наукові дослідження і розробка нових технологій, збут готової продукції і маркетинг, управління.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції, та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення має класифікація витрат для управління ними і, передусім, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління (додаток В).

За відношенням до виробничого процесу витрати поділяють на основні та накладні. До основних відносяться витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). У будь-якому виробництві вони складають найважливішу частину витрат. Накладні витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами й підприємством

[38].

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні та постійні. Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть бути адміністративні витрати).

Слід відмітити, що поділ на змінні й постійні витрати є дещо умовним, оскільки в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів; величина постійних витрат - при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому правильніше їх називати умовно-змінними та умовно-постійними витратами.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, яка не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів [37].

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими. Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат економічно доцільним шляхом, а тому потребують розподілу. Розподіл непрямих витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, або доцільні для даного виробництва витрати. Відповідно, до непродуктивних відносяться витрати, що виникають з причин, які свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). За відповідної організації технології виробництва та праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними.

До поточних відносяться витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво. Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітнього калькуляційного періоду, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, тому для визначення собівартості продукції розрізняють витрати, які формують собівартість продукції, та витрати періоду [45].

Отже, дослідження вказують на те, що сучасний рівень суспільного виробництва вимагає значного розширення і конкретизації ознак класифікації затрат. І при цьому слід пам'ятати, що певний вид затрат може бути важливим для одного типу управлінського рішення, а для інших може і не братись до уваги.

У бухгалтерському обліку фінансові результати формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної діяльності та включає: чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг); валовий прибуток (збиток); фінансові результати від операційної діяльності; фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування; фінансові результати від звичайної діяльності; чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції

(товарів, робіт, послуг) ПДВ, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Фінансовий результат від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат [4].

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування – це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів, фінансових й інших витрат. Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток. Кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток) – визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

Всі ці показники подаються в розділі I «Фінансові результати» «Звіту про фінансові результати» (звіту про сукупний доход»). Послідовність формування чистого прибутку (збитку) суб'єкта малого підприємництва показано в додатку Д.

Таким чином, загальні критерії визнання статей у фінансовій звітності – ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод і достовірна оцінка. У бухгалтерському обліку для відображення у Звіті про фінансові результати (звіт про сукупний доход) доходи класифікуються за наступними групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Витрати класифікують так: собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати. Згідно з міжнародними стандартами обліку в країнах з розвинутою економікою використовуються різні варіанти класифікації витрат у залежності від цільового призначення, напрямків обліку затрат. Кінцевий фінансовий результат діяльності визначається як алгебраїчна сума усіх витрат та доходів підприємства.

1.3 Огляд нормативно-законодавчих документів, що регламентують облік та аудит фінансових результатів

Сукупність нормативних актів, якими регулюється бухгалтерський облік в Україні складають законодавчо-нормативну базу, яка поділяється на зовнішню і внутрішню.

Зовнішня нормативна база представлена у вигляді відповідних законів, постанов, наказів, інструкцій, положень, методичних вказівок з обліку і звітності, матеріалів з оподаткування, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Внутрішня нормативна база – це облікова політика суб'єкта господарювання, різні методичні, інструкційні, розпорядчі документи з організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві (накази, розпорядження, посадові інструкції тощо).

Нормативно-законодавча база, що регулює фінансові результати щороку удосконалюється і розширюється. На сьогоднішній день основними нормативними документами, що регламентують облік фінансових результатів від операційної діяльності наступні.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25] визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [21] встановлює мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання та розкриття її елементів. Норми цього Положення слід

застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ) і консолідованої фінансової звітності. Положення встановлює, що метою складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [33] визначає порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Норми цього Положення застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім бюджетних установ). Положення надає пояснення, якими шляхами проводиться виправлення помилок і в яких випадках можна проводити зміни в облікових оцінках та обліковій політиці підприємства, а також надається орієнтовний перелік подій після дати балансу, які можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

П(с)БО 15 «Дохід» [37] встановлює методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства). П(с)БО 15 поширюється тільки на доходи підприємств від звичайної діяльності (від реалізації продукції (товарів, інших активів); надання послуг; отриманого цільового фінансування; використання активів підприємства іншими сторонами, результатом чого є отримання відсотків, роялті та дивідендів). Однак цей стандарт не поширюється на деякі доходи від звичайної діяльності, такі, як: доходи від оренди, доходи за контрактами на надання послуг у сфері будівництва та інші доходи, перелічені у пункті 3 зазначеного стандарту.

П(с)БО 16 «Витрати» [38] визначає методологічні засади формування в

бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати: попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій [12] встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків і бюджетних установ) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб. Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою.

План рахунків бухгалтерського обліку [28] є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. В Інструкції наведена коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції. Рахунки поділені на 9 класів.

Податковий кодекс України [24] регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік

податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. В кодексі міститься перелік податкового законодавства України та основні його принципи. Згідно з кодексом податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку; збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій; податкова система України – сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів. В кодексі міститься перелік всіх загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що сплачуються на території України та відповідних територіальних громад. Кодексом визначено права та обов'язки платників податків і органів державної податкової служби. Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку.

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання (розміри і порядок її визначення встановлюються для кожного податку окремо). Обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із застосуванням відповідних коефіцієнтів, в разі потреби. Податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо

нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Кодексом встановлено порядок визнання доходів і витрат та їх склад. З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік в органах державної податкової служби.

Отже, нормативно-законодавча база, що регулює фінансові результати, постійно удосконалюється і наближається до міжнародних вимог. На сьогоднішній день до неї входять Податковий кодекс України; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства»; національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань, господарських операцій підприємств і організацій та інші нормативно-законодавчі акти.

2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ В ТОВ «БУДПЛЮС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Основним видом діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» є будівництво житлових і нежитлових будівель. У відповідності до статуту підприємства воно здійснює діяльність в сфері (додаток Ж):

09.90 Надання допоміжних послуг у сфері добування інших корисних копалин і розроблення кар'єрів;

23.64 Виробництво сухих будівельних сумішей;

42.99 Будівництво інших споруд, н. в. і. у.;

43.11 Знесення;

43.12 Підготовчі роботи на будівельному майданчику;

43.13 Розвідувальне буріння;

43.22 Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування;

43.29 Інші будівельно-монтажні роботи;

43.31 Штукатурні роботи;

43.32 Установлення столярних виробів;

43.33 Покриття підлоги й облицювання стін;

43.34 Малярні роботи та скління;

43.39 Інші роботи із завершення будівництва;

43.91 Покрівельні роботи;

43.99 Інші спеціалізовані будівельні роботи, н. в. і. у.;

46.13 Діяльність посередників у торгівлі деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами;

46.73 Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та

санітарно-технічним обладнанням;

47.52 Роздрібна торгівля залізними виробами, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами в спеціалізованих магазинах;

49.41 Вантажний автомобільний транспорт;

41.10 Організація будівництва будівель;

41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель (основний);

42.21 Будівництво трубопроводів;

42.22 Будівництво споруд електропостачання та телекомунікацій.

Будівельна галузь України представляє собою комплекс будівельних підприємств та організацій, які забезпечують країну основними фондами як виробничого, так і невиробничого призначення, що характеризуються доволі складною організаційно-виробничою та економічною структурою, на яку впливає велика кількість чинників як внутрішнього так і зовнішнього середовищ.

Будівельний комплекс Дніпропетровської області за своїми виробничими потужностями, основними фондами, чисельністю працюючих, обсягами виконаних будівельно-монтажних робіт має виражений загальнобудівельний характер і налічує понад 900 середніх і малих підприємства, на яких працює майже 20 тис. робітників.

У найближчих планах – реалізація створеного за участю міської влади генерального плану перспективного розвитку обласного центру, в основу якого покладено нові сучасні вимоги до якості життя городян та майбутнього розвитку міста.

У 2017 році на території області побудовано 2435 квартир, середній розмір яких становив 117,3 м² загальної площі. Серед збудованих квартир переважають однокімнатні (71,5% загальної кількості), у будинках з двома і більше квартирами (28,5%). Найбільше житла (47,5%) прийнято експлуатацію у м. Дніпропетровську та у Дніпропетровському районі (22,7%) (рис. 2.1.) [53].

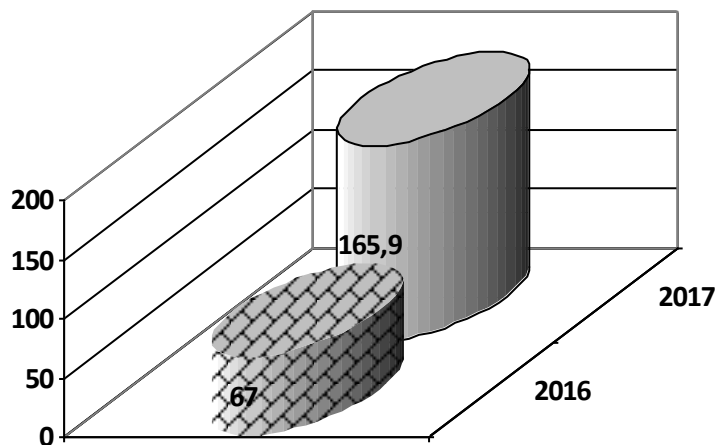


Рисунок 2.1- Введення в експлуатацію житла за рахунок усіх джерел фінансування (тис. кв. метрів)

У 2017 році обсяг капітальних інвестицій за рахунок усіх джерел фінансування становив 24330,6 млн грн. За цим показником Дніпропетровщина впевнено посідає 1 місце серед областей України (98,2% відносно рівня 2017 року). Питома вага області в Україні – 9,7%.

Проведемо аналіз фінансових результатів підприємств будівельної галузі за 2015-2018 роки за даними Державного комітету статистики України (табл. 2.1.).

Таблиця 2.1 – Аналіз фінансових результатів підприємств будівельної галузі за 2014 – 2017 роки, млн. грн.

Роки	Фінансовий результат (сальдо)	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
		у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
2014	-1012,7	58,9	8367,0	41,1	9379,7
2015	-5893,2	61,4	5317,1	38,6	11210,3
2016	-27948,8	61,9	5693,7	38,1	33642,5
2017	-25861,9	70,8	4877,4	29,2	30739,3

Як видно з табл. 2.1, фінансові результати підприємств будівельної галузі за 2014-2017 роки мали від’ємне значення, тобто підприємства

отримували за цей період збитки. Відсоток підприємств, які отримали прибуток за звітний рік більше, ніж тих, які отримали збиток, однак від'ємне значення сальдо фінансових результатів вказує на те, що збитки, отримані підприємством в сумарному виразі значно перевищують прибутки, які отримали будівельні підприємства за 2014-2017 роки.

Динаміку сальдо фінансового результату наведено на рис. 2.2.

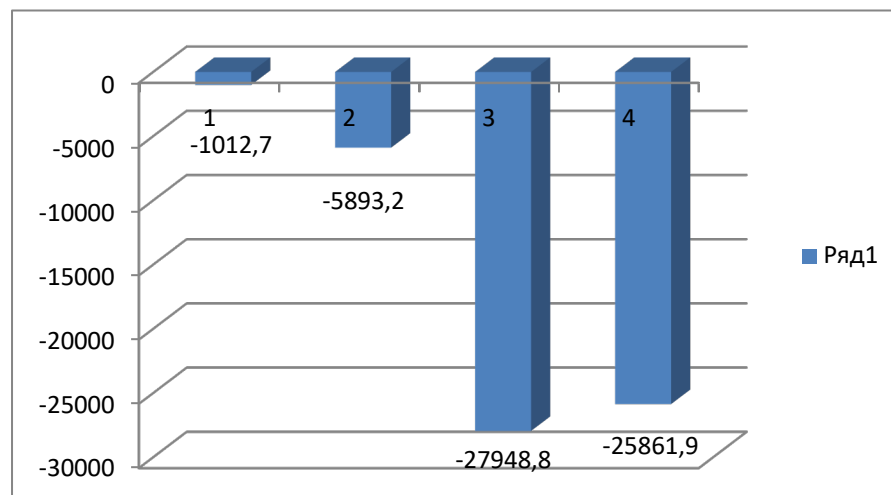


Рисунок 2.2 – Динаміка сальдо фінансового результату підприємств будівельної галузі за 2014-2017 роки, млн. грн.

Як видно з рис. 2.2, збиток, які отримували будівельні підприємства України за 2014-2017 роки має тенденцію до зростання такого збитку, що характеризується негативно.

Проаналізуємо основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «БУДПЛЮС», які наведено за даними фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (додаток Е) та наведені в табл. 2.2.

За результатами оцінки основних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» видно, що загальна сума активів ТОВ «БУДПЛЮС» зменшилася на 46,3 тис. грн. (96,17%) і на 2018 рік склала 1115,5 тис. грн., що вказує на згортання діяльності підприємства.

Сума основних засобів за рік зменшилася на 80,8 тис. грн. (92,81%) і склала 1042,5 тис. грн. Майно підприємства характеризується «тяжкою

структурою», оскільки частка необоротних активів значно перевищує частку оборотних активів.

Таблиця 2.2 – Основні техніко-економічні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» в 2017-2018 роках, тис. грн.

№з/п	Показник	2017	2018	Відхилення	
				Абсолютне	Темп приросту, %
1.	Усього активів.	1161,8	1115,5	-46,3	96,17
2.	Залишкова вартість основних засобів	1123,3	1042,5	-80,8	92,81
3.	Запаси	10,3	12,5	2,2	121,36
4.	Сумарна дебіторська заборгованість	1,1	57,5	56,4	5227,27
5.	Гроші а їх еквіваленти	22,1	23,3	1,2	105,42
6.	Статутний капітал	1,5	1,5	0	100,00
7.	Нерозподілений прибуток	83,5	91,1	7,6	109,10
8.	Поточні зобов'язання	1076,8	1022,9	-53,9	95,16
9.	Чистий прибуток (збиток)	74,9	92,7	17,8	123,77

Запаси підприємства зросли 2,2 тис. грн. (121,36%) і склали 12,5 тис. грн. Зростання суми сумарної дебіторської заборгованості на 56,4 тис. грн. (5227,27%) характеризується негативно. Гроші та їх еквіваленти зросли за рік на 1,2 тис. грн. (105,42%) і склали 23,3 тис. грн., що характеризується досить позитивно, оскільки вказує на зростання ліквідності підприємства.

Зареєстрований капітал підприємства змін не зазнав. Нерозподілений прибуток ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік зріс на 7,6 тис. грн. (109,1%) і склав 91,1 тис. грн., що характеризується добре. Поточні зобов'язання ТОВ «БУДПЛЮС» зменшилися на 53,9 тис. грн. (95,16%) – до 1022,9 тис. грн., що характеризується зменшенням залежності підприємства від зовнішніх кредиторів.

Чистий прибуток підприємства зріс за 2018 рік на 17,8 тис. грн. (123,77%) і склав 9 тис. грн.

Аналіз фінансових результатів від операційної діяльності ТОВ

«БУДПЛЮС» розглянемо в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз фінансових результатів за 2017-2018 роки, тис. грн.

Показник	2017 рік		2018 рік		Зміна, (+, -)		Темп змін, %
	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	327,5	87,78	193,9	80,62	-133,6	-7,16	59,21
Інші операційні доходи	45,6	12,22	46,6	19,38	1	+7,16	102,19
Разом доходи	373,1	100	240,5	100	-132,6		64,46
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	238,6	84,43	107,1	75,05	-131,5	-9,38	44,89
Інші операційні витрати	44,0	15,57	35,6	24,95	-8,4	+9,38	80,91
Разом витрати	282,6	100	142,7	100	-139,9		50,50
Фінансовий результат до оподаткування	90,5		97,8		7,3		108,07
Податок на прибуток	15,6		5,1		-10,5		32,69
Чистий прибуток	74,9		92,7		17,8		123,77

Дані табл. 2.3 свідчать про погіршення результатів реалізації на ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік в порівнянні з 2017 роком – чистий дохід від реалізації зменшився на 133,6 тис. грн. (59,21%). Інші операційні доходи за 2017-2018 рік зросли на 1 тис. грн. (102,19%), що характеризується позитивно. Однак, загальна сума доходів ТОВ «БУДПЛЮС» зменшилася на 132,6 тис. грн. (64,46%). Собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зменшилася на 131,5 тис. грн. (44,89%), що характеризується позитивно і пов'язано з тим, що більшу частину собівартості реалізації складають собівартість БМР. З них матеріальні витрати незначні, оскільки підприємство здійснює роботи з використанням будівельних матеріалів

замовника. Сума інших операційних витрат зменшилася на 8,4 тис. грн. (80,91%), що характеризується позитивно і пов'язано із скороченням адміністративних витрат в умовах жорсткої економії. Разом сума витрат зменшилася на 139,9 тис. грн. (50,50%). Фінансовий результат до оподаткування зріс на 7,3 тис. грн. (108,07%), що характеризується позитивно. Чистий прибуток ТОВ «БУДПЛЮС» зріс на 17,8 тис. грн. (123,77%). Це пов'язано з тим, що зменшення суми доходів відбувалося меншими темпами, ніж зменшення суми витрат підприємства, по-друге, що зменшилася сума податку на прибуток.

Структуру доходів підприємства наведена на рис. 2.3

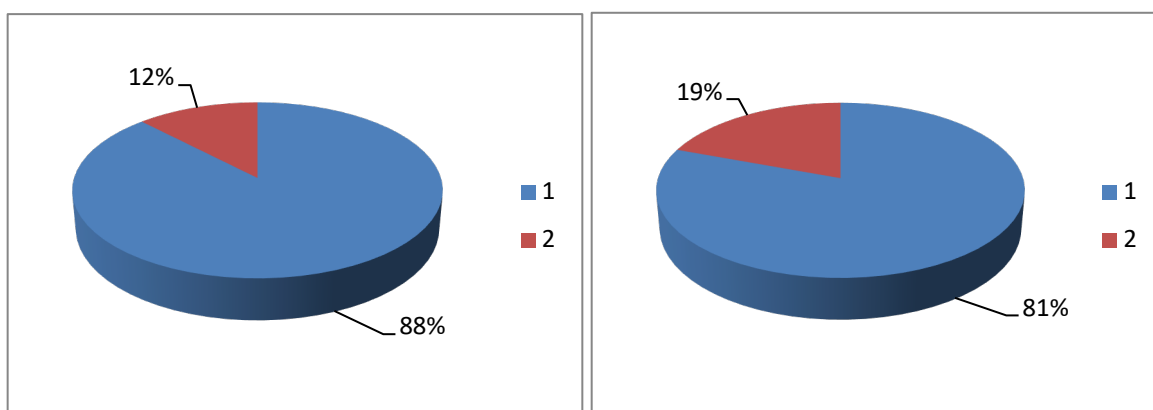


Рисунок 2.3 – Склад та структура доходів ТОВ «БУДПЛЮС» за 2017-2018 роки

Структуру витрат підприємства наведена на рис. 2.4.

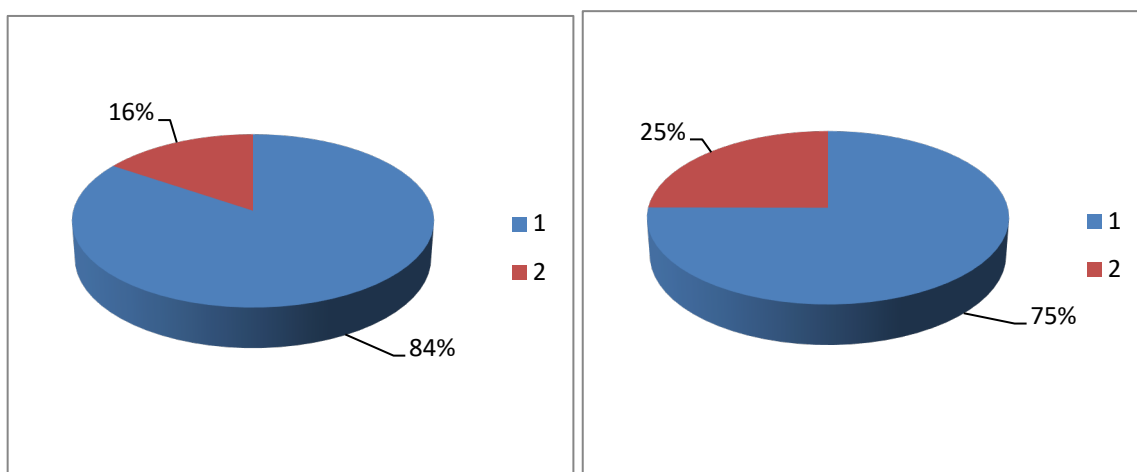


Рисунок 2.4 – Склад та структура витрат ТОВ «БУДПЛЮС» за 2017-2018 роки

Як видно з рис. 2.3 та 2.4 найбільшу питому вагу у складі доходів займають доходи від реалізації, а у складі витрат – собівартість реалізації, що не є дивним, оскільки це основна діяльність ТОВ «БУДПЛЮС».

Таким чином, при аналізі фінансових результатів ТОВ «БУДПЛЮС» необхідно приділяти значну увагу аналізу складу, структури і динаміки показників доходів і витрат, а також аналізу ряду динаміки показника чистого прибутку.

Використовуючи статті фінансової звітності ТОВ «БУДПЛЮС» (додаток Е), проведемо аналіз із застосуванням коефіцієнтів – ефективності господарської діяльності підприємства. Метою аналізу є оцінка динаміки розвитку підприємства та його фінансового стану.

Метод аналізу з застосуванням коефіцієнтів полягає в тому, що оцінку фінансового стану роблять за допомогою фінансових коефіцієнтів, розрахованих на підставі показників фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва. Даним способом вивчаються такі важливі аспекти фінансового стану і результати діяльності підприємства, як ліквідність, довгострокова платоспроможність, рентабельність.

Так, аналізуючи баланс-нетто (додаток И), можна зробити наступні висновки.

ТОВ «БУДПЛЮС» фондомістким підприємством. Такий висновок не є нонсенсом, оскільки воно відноситься до підприємств будівельної діяльності. Так, за специфікою своєї діяльності підприємство здійснює будівництво та будівельно-монтажні роботи. Найчастіше, працівники ТОВ «БУДПЛЮС» здійснюють роботи та послуги з використанням своїх приладів (основних засобів), а виробничі запаси (будівельні матеріали та компоненти) придбаває замовник робіт та послуг, що є давальницькою сировиною та не належить підприємству. Цим і пояснюється значна питома вага основних засобів підприємства. Тому, питома вага необоротних активів на підприємстві досить вагома (на початок 2017 року – 95,8%%, на початок 2018 року – 97,2%, на кінець 2018 року – 93,72%). За 2017 рік сума необоротних активів

підприємства зменшилася на 22,5 тис. грн. (за питомою вагою – зросла на 1,32%), а за 2018 рік – на 82,8 тис. грн. (за питомою вагою – зменшилася на 3,39%). Засоби підприємства за 2017 рік зменшилися на 26,5 тис. грн., у 2018 році – на 80,8 тис. грн. Така ситуація пояснюється зменшенням суми основних засобів за рахунок їх зносу.

Оборотні активи ТОВ «БУДПЛЮС» за 2017 рік зменшилися на 17 тис. грн. (за питомою вагою – на 1,32%), у 2018 році – зросли на 36,5 тис. грн. (за питомою вагою – на 3,39%). Виробничі запаси на підприємстві за 2017 рік зменшилися на 4,2 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,07%), за 2018 рік – зросли на 2,2 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,23%). Зростання суми запасів має позитивний ефект на підприємстві, оскільки свідчить про збільшення оборотності товарних запасів, тобто підприємство за рік активізувало свою діяльність по продажу товарів будівельного призначення.

Зменшення сум дебіторської заборгованості за 2017 рік склало 26,6 тис. грн. (за питомою вагою – 2,21%), за 2018 рік – зросла на 33,1 тис. грн. (за питомою вагою – на 2,97%), що вказує на поліпшення платіжної дисципліни покупців, а відповідно – на збільшення обсягів виконання робіт та послуг, продажу будівельних матеріалів і налагодження стосунків зі споживачами.

Позитивним моментом є зростання грошових коштів підприємства: за 2017 рік – на 10,8 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,96%), за 2018 – 1,2 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,19%), що вказує на поліпшення ліквідності підприємства.

Аналізуючи джерела утворення засобів підприємства слід відмітити, що за 2 роки зросла сума і питома вага власного капіталу підприємства (за 2017 рік – на 17,6 тис. грн. (1,71% за питомою вагою), за 2018 – на 7,6 тис. грн. (за питомою вагою – на 0,98%). Однак, питома вага власного капіталу на підприємстві досить мала: на початок 2017 року – 5,61%, на початок 2018 – 7,32%, на кінець 2018 року – 8,3%, що характеризується негативно і свідчить про малу фінансову міць підприємства.

Зростання суми кредиторської заборгованості за товари, роботи,

послуги за 2017 рік склало 115,7 тис. грн. (за питомою вагою – на 12,1%), за 2018 рік – кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зростає ще на 47,4 тис. грн. (за питомою вагою – на 7,36%), що вказує на погіршення ситуації.

Інша заборгованість за 2017 рік зменшилася на 172,8 тис. грн. (за питомою вагою – 13,8%), за 2018 – на 101,3 тис. грн. (за питомою вагою – на 8,35%), що є досить рушійним кроком підприємства на шляху до поліпшення свого фінансового стану.

Зменшення валюти балансу підприємства ТОВ «БУДПЛЮС» (2017 рік – на 39,5 тис. грн., 2018 – 46,3 тис. грн) свідчить про загальне зниження ділової активності підприємства.

Оцінка рентабельності підприємства розраховується за допомогою показників прибутковості підприємства (додаток И).

Загальна сума чистого прибутку зростає на 17,8 тис. грн., що характеризується позитивно, оскільки метою діяльності будь-якого підприємства є отримання максимально можливого прибутку.

Прибутковість основної діяльності свідчить, що на 1 грн. собівартості виконаних робіт і послуг приходиться відповідно на початок і кінець 2018 року 1,373 грн. і 1,81 грн. чистого доходу.

Оцінюючи прибутковість діяльності видно, що з однієї гривні виторгу від реалізації підприємство одержало на початок і кінець року відповідно 22,9 коп. і 47,8 коп. прибутку.

Прибутковість власного капіталу свідчить, що з однієї гривні використання власного капіталу підприємство одержало на початок і кінець року відповідно 88,1 коп. і 1 грн. чистого прибутку від звичайної діяльності.

Прибутковість авансованого капіталу свідчить, що з однієї гривні використання майна підприємства воно одержало на початок і кінець 2018 року 6,4 коп. та 8,3 коп. чистого прибутку.

Прибутковість позикового капіталу свідчить, що з однієї гривні використання позикового капіталу підприємство одержало на початок і

кінець 2018 року 6,8 коп. і 8,8 коп. прибутку відповідно.

Дані розрахунків свідчать про збільшення оборотності іммобілізованих активів підприємства (при порівнянні двох звітних періодів), тобто про більш ефективне їхнє використання. Тобто, кожна гривня необоротних активів приносила прибуток 6,6 коп. на початку року і 8,9 коп. наприкінці року, щодо використання оборотних активів, їх оборотність зменшилася, оскільки кожна гривня оборотних активів приносила прибуток 2 грн. 24 коп. на початку року і 1 грн. 32 коп. наприкінці року.

Зростання показників прибутковості діяльності підприємства у 2018 році свідчить про позитивний момент діяльності підприємства, а пояснюється в першу чергу зростанням суми доходів та чистого прибутку підприємства.

Здійснюючи аналіз фінансової стійкості довгострокової перспективи слід звернутися до показників, наведених в додатку І.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу показує ступінь захищеності кредиторів. Так, у 2017 році коефіцієнт власного капіталу склав 7,3%, а у 2018 – 8,3%. Слід зазначити, що така ситуація є незадовільною для підприємства, оскільки оптимальним значенням вважається співвідношення 60% до 40% або 50% до 50%. Однак, незначне зростання рік коефіцієнту концентрації власного капіталу вказує на погіршення ситуації.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу характеризує залежність підприємства від позикових коштів. Цей показник є оберненим до коефіцієнту власного капіталу, його відсоток досить високий: за 2017 рік – 92,7% та 2018 рік – 91,7%, що свідчить на значну залежність від кредиторів.

Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталу показує, що в 2017 році позикового капіталу більше в 12 раз від власного, а в 2018 – в 11. Зменшення цього показника свідчить про незначне зменшення залежності підприємства від кредиторів, тобто про незначне зростання його фінансової стійкості.

Коефіцієнт фінансування характеризує, в якій частці активи

складаються з власного капіталу. Цей фактор характеризує незалежність суб'єкта господарювання від зовнішніх фінансових джерел. Цей показник зменшився в динаміці на 1,622, що свідчить про зростання залежності підприємства від зовнішніх фінансових джерел.

При аналізі фінансового стану підприємства слід також звернути увагу на показники фінансової стійкості короткострокової перспективи (додаток И).

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Від'ємне значення цього показника (-1043,3 тис. грн. на початок 2018 року та -952,9 тис. грн. – на кінець) показує, що підприємству не вистачить власних коштів для покриття поточної заборгованості. Однак, незначне зростання цього показника – позитивна тенденція діяльності підприємства.

Для оцінки платоспроможності і фінансової стійкості не тільки розраховують співвідношення між поточними активами і поточними зобов'язаннями, але також визначають і їхню різницю. Різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями складає чистий робочий капітал підприємства. Від'ємне значення показника (-172 тис. грн. та -28,2 тис. грн. на початок і кінець року відповідно) характеризується негативно. Однак, при порівнянні чистого робочого капіталу двох періодів видно, що він зріс на 144 тис. грн., що вказує на незначне поліпшення фінансового стану підприємства.

Проведемо оцінку ліквідності ТОВ «БУДПЛЮС» (додаток И). Ліквідність означає здатність перетворити актив у гроші швидко і без втрат його ринкової вартості.

Оцінюючи ліквідність підприємства, аналізують достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань – коефіцієнт поточної ліквідності, що показує здатність підприємства покрити оборотними активами усі свої зобов'язання.

У порівнянні з минулим звітним періодом коефіцієнт покриття у підприємства зріс на 0,037. Так, у 2017 році підприємство було здатне погасити зобов'язання за рахунок оборотних активів на 3,1%, а у 2018 році – на 6,8%. При подальшому зменшенні власних засобів підприємство може не розплатитися з кредиторами.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, що у 2017 році підприємство було здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів на 2,2%, а у 2018 – на 5,6%. Значення показника досить мале, однак зростання цього показника на 3,4% вказує на незначне поліпшення ліквідності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує здатність підприємства терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями. Цей показник теж низький: 0,21 – на початок 2018 року, 0,023 – на кінець, і показує, що підприємство не матиме змогу терміново розрахуватися зі всіма своїми кредиторами, однак незначне зростання показника на 0,002 вказує на поліпшення ситуації у 2018 році.

Коефіцієнт оборотності запасів показує, скільки разів у середньому поповнювалися запаси підприємством протягом звітного періоду: у 2017 році – 21 раз, а в 2018 році – 9 раз. Так, оборотність запасів за рік зменшилася майже в 3 рази. Така ситуація, зважаючи на те, що більшість запасів підприємства займають товари, які призначені для безпосереднього продажу, є для підприємства негативною.

Оборотність дебіторської заборгованості показує, що в 2017 році в середньому дебіторська заборгованість протягом року перетворювалася у гроші – 22 рази, а в 2018 – 10 раз. Зменшення цього показника майже в 2 рази вказує на погіршення платіжної дисципліни дебіторів.

Оборотність кредиторської заборгованості показує, скільки разів у середньому протягом звітного періоду підприємство розраховувалося зі своїми кредиторами: у 2017 році – 0,3 раз, у 2018 – 0,1 раз. Зменшення цього показника вказує на погіршення платіжної дисципліни підприємства перед

позичальниками.

Закінчити фінансовий аналіз ТОВ «БУДПЛЮС» можна прогнозом фінансової неплатоспроможності: згідно алгоритму Альтмана та по Спрінгейту (додаток И). Так, розрахунки показують, що імовірність банкрутства підприємства висока.

Будівельна галузь, як і вся Україна в цілому, переживає складний період: нестабільна економічна ситуація, нововведення в законодавчій базі і невідпрацьований механізм роботи за новими правилами, енергетична криза і неготовність до масового переходу підприємств на енергозберігаючі технології – ось вершина айсбергу проблем сфери нерухомості і будівництва.

Для ефективного розвитку будівельного виробництва принципове значення має повне забезпечення та ефективне використання підрядними організаціями основних засобів, трудових і матеріальних ресурсів.

Отже, для реалізації стратегічних пріоритетних напрямів розвитку будівельної галузі в Україні необхідно зосередити увагу на:

- стандартизації та нормуванні у будівництві, що сприятиме удосконаленню діючого законодавства і нормативної бази та адаптуватиме їх до міжнародної нормативної бази;
- підготовці наукових кадрів вищої кваліфікації у сферах будівництва та архітектури, що дозволить підвищити рівень вирішення науково-технічних та технологічних проблем у зазначених сферах;
- розробці нових методів розрахунку будівельних конструкцій, засобів досліджень та випробування конструкцій і матеріалів, необхідних для проектування і створення сучасних безпечних і надійних об'єктів будівництва;
- розробці нових та удосконаленні існуючих проектів будинків і споруд різного призначення для звичайних та складних інженерно-геологічних умовах з метою створення умов безпечного проживання населення та технологічної безпеки будівель та споруд;
- вирішенні науково-технічних проблем будівельної теплотехніки, що

забезпечить енергозбереження як у житлово-комунальному господарстві, так і у промисловому та створить комфортні умови для проживання населення і виконання ним виробничих функцій.

Дослідження показало, що будівельний ринок України перебуває не на найкращому рівні свого розвитку. Гальмують розвиток будівельного ринку різні причини, які можна зарахувати до макро- або мікрорівня. Управлінські рішення в будівництві найчастіше приймаються в умовах невизначеності, викривленої інформації через відсутність профільної системної інформаційної системи. Пропонується створити спеціалізовані інформаційні центри, які б забезпечували збір, систематизацію та подання достовірної інформації всім зацікавленим структурам будівельного ринку. Обов'язкове впровадження систем управління якістю на базі міжнародних стандартів в будівельних організаціях дозволить вирішити відразу низку питань: зменшення випуску неякісної будівельної продукції, підвищення конкурентоспроможності будівельної продукції, ремонтно-будівельних робіт, послуг, вихід будівельних підприємств на міжнародні ринки.

На основі досліджень економістів можна зробити висновок, що загальноекономічний зміст фінансових результатів розкриває зіставлення доходів суб'єкта господарювання із його витратами в певному періоді. Однак висвітлити всю сутність економічного змісту фінансових результатів в одному комплексному визначенні практично неможливо. Це пояснюється тим, що кожна точка зору пояснює певний аспект поняття фінансових результатів та заслуговує на увагу. Тому теорія походження фінансових результатів є питанням постійного вивчення і більшість думок є ефективними та доречними для виробничо- господарського процесу суб'єктів господарювання.

Формування фінансових результатів може змінюватись залежно від цілей розвитку підприємства. Якщо підприємство загалом націлено на високі темпи розвитку, збільшення обсягу продажів, завоювання частки ринку, максимізацію прибутку, то метою формування фінансових результатів є

високі темпи їхнього зростання. Якщо підприємство стабілізує свою діяльність, задовольняючись мінімальним рівнем рентабельності або навіть збитковою діяльністю, то управління фінансовими результатами повинне бути сконцентроване на отримання такої суми, що забезпечує поточну платоспроможність. А якщо в основу діяльності підприємства покладено інтереси власників, то цільовою настановою формування кінцевих фінансових результатів є такі показники, як рентабельність інвестиційного або власного капіталу. Зазначимо, що наразі не існує універсальної схеми формування фінансових результатів для підприємств різних форм власності. Вказана схема залежить від прийнятої в країні нормативної бази, яка також є проблемною стосовно визначення поняття фінансових результатів та розкритті методології їх обліку та контролю.

2.2 Організація та оцінка стану обліку фінансових результатів підприємства

Запровадження ефективних методів діяльності та управління на підприємствах залежить від різноманітних факторів, основне місце серед них займає раціональна організація бухгалтерського обліку. Вона забезпечує виваженість і обґрунтованість прийнятих управлінських рішень шляхом надання об'єктивної і достовірної облікової інформації про активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від ефективності його організації. Оскільки фінансовий результат – прибутки або збитки – є арифметичним результатом порівняння доходів із затратами, організація обліку фінансового результату залежить уже від конкретних умов двох попередніх об'єктів організації: доходів та витрат.

Діюча нормативно–правова база передбачає, що методика обліку в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка обирається кожним підприємством самостійно. Тому від правильно сформованої облікової політики залежать кінцеві результати діяльності підприємства та стратегія його розвитку в майбутньому.

Облікова політика – це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання фінансової звітності.

Наказ про облікову політику – це документ внутрішнього користування, який має повно відображати особливості організації та ведення обліку і складання звітності на підприємстві.

Порядок організації бухгалтерського обліку визначений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25], національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків та інструкцією по його застосуванню та іншими нормативними актами.

Обліковою політикою ТОВ «БУДПЛЮС» затверджений порядок ведення бухгалтерського обліку окремих господарських операцій. Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу (додаток К).

Для того, щоб розроблена облікова політика була ефективною, процесу її затвердження має передувати аналіз досягнутого фінансового стану підприємства; формулювання його основних тактичних цілей; аналіз запланованих законодавчих змін; виявлення основних проблемних питань у бухгалтерському обліку, пов'язаних з неврегульованістю законодавства за окремими питаннями, зокрема, щодо обліку доходів і витрат, та розробка шляхів недопущення порушень.

Сформована облікова політика повинна забезпечити дотримання

наступних вимог:

– незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна передбачатись у примітках до річної фінансової звітності;

– повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) всіх господарських операцій, що були проведені за цей час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань.

У відповідності до наказу про облікову політику ТОВ «БУДПЛЮС», визначаються наступні вимоги щодо ведення обліку доходів та витрат.

Дохід визнається і оцінюється згідно з вимогами П(с)БО 15 «Дохід» [37].

До складу доходів майбутніх періодів включаються суми доходів, нарахованих протягом поточного періоду, які будуть визначені у наступних звітних періодах.

Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» [38] витрати відображаються у балансі (форма 1-м) одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, а у Звіті про фінансові результати (форма 2-м) – одночасно з доходами, для отримання яких вони понесені.

Витрати вести з використанням 9-го класу рахунків.

До виробничої собівартості продукції включати:

- прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт виконання БМР на базі заробітної плати (або на іншій базі розподілу) робітників виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожне замовлення.

Встановити нормальну потужність в частині заробітної плати виробничих працівників.

До собівартості реалізованих робіт та послуг включаються:

- виробнича собівартість БМР, які були реалізовані у звітному періоді;
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (адміністративні витрати, витрати на збут тощо), кваліфікуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Вказані витрати вважаються витратами періоду і відображаються у Звіті про фінансові результати (форма 2-м).

До складу витрат майбутніх періодів включаються витрати, які здійснені у звітному періоді, але підлягають віднесенню до витрат у майбутніх звітних періодах.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві покладається на власника та керівника цього підприємства, які повинні забезпечити необхідними умовами для нормального ведення бухгалтерського обліку, забезпечити фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, виконання всіма службами, підрозділами та робітниками вимог головного бухгалтера відносно порядку оформлення та надання для обліку документів та звітів. Всі функції ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «БУДПЛЮС» здійснює головний бухгалтер.

У відповідності до законодавства України до головного бухгалтера висуваються такі кваліфікаційні вимоги – головний бухгалтер повинен мати повну вищу освіту відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст) і стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

Конкретний перелік завдань та обов'язків головного бухгалтера, його права, повноваження та відповідальність наводяться в посадовій інструкції, яка розробляється і затверджується на основі Кваліфікаційного довідника посад України. Саме посадова інструкція може вирішити чимало конфліктних ситуацій, що можуть виникнути на практиці.

Посадова інструкція (додаток Л) – це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Посадова інструкція розробляється для кожної конкретної штатної посади. Вона сприяє правильному вирішенню питань розподілу обов'язків між категоріями працівників, забезпечує єдність при розподілі їх посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них пред'являються.

Головний бухгалтер ТОВ «БУДПЛЮС» у відповідності до посадової інструкції має такі завдання та обов'язки:

Забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25], з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних.

Відображає на рахунках бухгалтерського обліку всі господарські операції.

Вимагає від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну.

Забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам.

Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та

інструкціями.

За погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань.

Здійснює контроль за раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Готує пропозиції для власника (керівника) підприємства щодо:

- визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- розроблення системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

- поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;

- впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;

- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення.

Здійснює ведення податкового обліку на підприємстві.

Головний бухгалтер на підприємстві несе обмежену матеріальну

відповідальність, якщо шкоду заподіяно:

- зайвими грошовими виплатами;
- неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних чи грошових цінностей;
- невжиттям необхідних заходів щодо запобігання розкраданню, знищенню і псуванню матеріальних чи грошових цінностей.

Крім зазначеної вище відповідальності головбуха перед підприємством, передбачені також адміністративна і кримінальна відповідальність.

Організація поточного обліку починається з вивчення складу облікових номенклатур, які повинні знайти відображення в системі облікових регістрів і розрахункових форм.

В основу розробки складу облікових номенклатур покладено систему показників звітності, план рахунків, класифікація об'єктів, передбачених положеннями і інструкціями.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі обліку є первинний документ. До бухгалтерських документів ставлять такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами, виготовлення звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність тощо.

Головним напрямком удосконалення форм первинних документів є їх уніфікація та стандартизація. Крім того, цьому сприяють заміна разових документів накопичувальними, застосування документів багаторядкових і тривалого використання, реєстрація операцій безпосередньо у реєстрах, створення комплексних документів. Зменшення кількості документів скорочує облікову процедуру.

Велике значення в вірному веденні обліку має правильна організація первинного обліку господарських засобів та операцій.

На підприємстві існують типові первинні документи. Проте, головний бухгалтер на свій розсуд визначає, які документи доцільно використовувати на його підприємстві, враховуючи розміри та специфіку підприємства. Однак

основний рух документів закріплено у графіку документообігу підприємства (додаток М).

У регістрах бухгалтерського обліку ТОВ «БУДПЛЮС» (журналах-ордерах, відомостях – за журнально-ордерної форми обліку, що діє на підприємстві) відображають операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Отже, у ТОВ «БУДПЛЮС» створена бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером. Основним документом для здійснення бухгалтерського обліку є Наказ про облікову політику підприємства. Для ведення бухгалтерського обліку використовують журнально-ордерну форму обліку.

Слід зазначити, що недоліком організації обліку фінансових результатів підприємства є те, що в наказі про облікову політику вимоги щодо ведення обліку доходів та витрат викладені досить поверхнево, та не конкретизують їх у відповідності до вимог діяльності підприємства. Так, на підприємстві крім виконання БМР здійснюють реалізацію товарів (будівельних матеріалів), однак немає ні єдиної згадки стосовно вимог визначення собівартості реалізації товарів.

2.3 Документальний облік доходів, витрат та порядку визначення фінансових результатів

Першим етапом облікового процесу є первинний облік доходів, витрат і фінансових результатів. Його зміст становлять первинне спостереження та сприйняття господарського факту, вимірювання вартісному виразі, фіксування в носіях облікової інформації – документах.

Організовуючи первинний облік, заздалегідь визначають рух первинних документів з обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі первинного

обліку є документ (доказ). До бухгалтерських документів згідно Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку [30], ставлять такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами, виготовлення звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність.

Доходи від операційної діяльності на ТОВ «БУДПЛЮС» – це доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інші операційні доходи.

В бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, що надається підприємством.

Достовірне визначення суми доходу від операційної діяльності насамперед залежить від правильності ведення первинного обліку виконання робіт ТОВ «БУДПЛЮС», адже саме реалізація послуг є основою формування операційного доходу. Тому у своїй діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» значну увагу приділяє виконанню БМР.

Метод визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності робіт у відповідності до наказу про облікову політику на ТОВ «БУДПЛЮС» передбачає такий спосіб розрахунку результатів робіт: вимірювання та оцінка виконаної роботи. Він найбільш суб'єктивний, оскільки ґрунтується на висновках окремих спеціалістів підприємства. Саме вони визначають ступінь готовності об'єкта. Якщо підприємство вибирає цей метод оцінки ступеня завершеності, то йому слід закріпити відповідні повноваження за конкретними спеціалістами (виконробами, технологами, керівниками вищої ланки). Навряд чи у цьому випадку головні бухгалтери мають право давати самостійну експертну оцінку. У більшості випадків бухгалтери не мають

необхідного досвіду, знань і профільної освіти. Крім того, очевидною є потреба складання первинних документів, в яких фіксували б оцінку ступеня готовності об'єкта на звітну дату. У цьому контексті могли б стати у пригоді звичні акти виконаних робіт, в яких, власне кажучи, і фіксують суми виконання на конкретну дату. Більше того, ці суми ще й узгоджуються із замовником (адже він також ставить свій підпис на актах), що є додатковим фактором надійності оцінки.

Початковим етапом виконання будівельно-монтажних робіт на ТОВ «БУДПЛЮС» є факт укладання договору на виконання БМР.

Договір будівельного підряду (додаток Н) – це угода між замовником і підрядником, відповідно до якої підрядник зобов'язаний збудувати об'єкт згідно з проектно-кошторисною документацією в обумовлені договором строки, а замовник зобов'язаний забезпечити належні умови для будівництва (передати проектно-кошторисну документацію, своєчасно забезпечити фінансування, оформити потрібні дозволи тощо, а також прийняти збудований об'єкт і оплатити його вартість за кошторисом. Цей договір укладається як між юридичними особами, так і з участю громадян.

Предметом договору є збудований відповідно до затвердженої документації об'єкт або виконані будівельні роботи.

Визначення предмета договору підряду протягом тривалого періоду викликало в юридичній літературі жваві суперечки. Більшість авторів наполягала на тому, що предметом договору підряду на капітальне будівництво є результат будівельних та інших суміжних робіт, тобто об'єкт будівництва. Деякі, навпаки, вважали, що предмет договору – це власне процес виконання робіт або ще ширше – діяльність підрядника, спрямована на створення об'єкта та його здачу. Припускалася й можливість подвійного предмета, тобто такого, який складається з двох елементів: виконання робіт і їх результату. Ці основні напрями дискусії зазнавали різних модифікацій.

Очевидною підставою для таких дискусій було положення законодавства, яке у договорі підряду на капітальне будівництво (на відміну

від інших підрядних договорів) ризик випадкової загибелі предмета договору поклато не на підрядника, а на замовника. Однак це положення, яке викликало справедливу критику, було скасоване з прийняттям Правил про договори підряду на капітальне будівництво від 26 грудня 1986 року. За таких умов немає будь-яких підстав для того, щоб предмет підрядного договору в будівництві визначати інакше, ніж у загальному договорі підряду, а саме – як результат будівництва. Така позиція підтверджується і п. 2.5 Положення про підрядні контракти в будівництві, згідно з яким замовник виступає покупцем виконаних підрядником робіт.

Головними принципами укладення і виконання підрядних контрактів є: врахування і додержання чинного законодавства, економічна самостійність і незалежність учасників; чітке розмежування в контракті прав та обов'язків сторін, майнова відповідальність за невиконання або неналежне виконання договірних зобов'язань.

За фактом закінчених ТОВ «БУДПЛЮС» складає акт приймання виконаних робіт.

Акт приймання виконаних робіт (додаток П) – це документ, який фіксує фактичне виконання будівельно-монтажних робіт на об'єкті будівництва та ремонтних робіт. За цільовим призначенням акти у ТОВ «БУДПЛЮС» поділяються на три групи:

- акти здавання-приймання в експлуатацію закінченого об'єкта;
- акти щодо закінченого або незакінченого об'єкта для проведення розрахунків замовника з підрядником;
- акти приймання окремих конструкцій або систем, які входять до складу об'єкта будівництва. Складаються з метою встановлення відповідності виконання робіт будівельним нормам і технічним умовам.

Положенням «Про форму та зміст розрахункових документів» [32] визначено форми і зміст розрахункових документів, які повинні видаватися при здійсненні розрахунків суб'єктами підприємницької діяльності для підтвердження факту продажу (повернення) товарів, надання послуг,

отримання (повернення) коштів, крім розрахунків з купівлі-продажу іноземної валюти. Окрім виконання БМР, на ТОВ «БУДПЛЮС» здійснюють також реалізацію товарів, та інших робіт і послуг. Документація з обліку доходів на реалізацію будівельних матеріалів на ТОВ «БУДПЛЮС» представлена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Характеристика основних документів з обліку доходів від реалізації оптових товарів на ТОВ «БУДПЛЮС»

Документ	Характеристика	Нормативний документ, який висуває вимоги до оформлення документу
Товарно-транспортні накладні	Основний документ на вантаж, що повинен оформлятися при здійсненні вантажних автоперевезень. Це єдиний для всіх учасників транспортного процесу юридичний документ, що призначений для списання товарно-матеріальних цінностей, обліку на шляху їхнього переміщення, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, а також для розрахунків за перевезення вантажу та обліку виконаної роботи.	Наказ Мінінфраструктури «Про затвердження Змін до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні»
Рахунок-фактура	Документ, що надається продавцем покупцеві і вміщує перелік товарів, їх кількість і ціну, по якій вони будуть поставлені покупцеві, формальні особливості товару (колір, вага і т. д.), умови постачання і відомості про відправника і одержувача. Рахунок-фактура є основним документом, згідно з яким оплачуються отримані товари чи послуги відповідно до вказаних умов	-
Накладна	Документ, що використовується при передачі товарно-матеріальних цінностей від однієї особи іншій. Є декілька видів накладних, наприклад, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, тощо. На відміну від рахунку-фактури, що містить перелік наданих послуги/товарів, що слід оплатити, видаткова накладна фіксує факт отримання/передачі товарів або послуг і по суті завершує купівлю-продажу між продавцем і покупцем.	-
Податкова накладна	Податкова накладна – це звітний податковий документ, що підтверджує виникнення податкового обов'язку платника податків у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) і одночасно підтверджує право на податковий кредит у покупця – платника податків у зв'язку з придбанням таких товарів (робіт, послуг).	ПКУ

Так, оптова торгівля на ТОВ «БУДПЛЮС» здійснюється деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням.

Основним правовим документом для здійснення реалізації товарів в оптовій торгівлі є договір купівлі-продажу (додаток Р), в якому містяться дані про строки і умови поставки, вимоги до якості товарів та їх асортименту, умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору.

Для проведення розрахунків з покупцями виписуються рахунки-фактури та інші товаросупровідні документи, які засвідчують факт відвантаження (відпуску) товарів.

На досліджуваному підприємстві з метою оплати за БМР, інші роботи та послуги та товари використовуються платіжні вимоги-доручення, форма та порядок заповнення яких регламентовано Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті [13].

Готівка оприбутковується в касу підприємства за прибутковим касовим ордером, форма та порядок заповнення якого регламентується Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні [31].

Інші операційні доходи включають усі доходи від операційної діяльності, крім доходу від реалізації продукції. До них, зокрема, відносять: доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від продажу оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи, одержані від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів; доходи від списання кредиторської заборгованості; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів і субсидій, інші операційні доходи.

Для відображення операції в іноземній валюті у валюті звітності потрібно її вартість перерахувати із застосуванням валютного курсу у

відповідності до вимог П(с)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [40]. Валютним курсом для цілей бухгалтерського обліку вважається встановлений Нацбанком України курс валюти звітності до іноземної валюти.

Під час первісного відображення у бухгалтерському обліку будь-якої операції в іноземній валюті її вартість у валюті звітності (у грошовій одиниці України) визначається шляхом перерахунку суми в іноземній валюті на валютний курс, який був на дату здійснення операції. Датою здійснення господарської операції для цілей бухгалтерського обліку вважається дата визнання доходів.

Первинними документами з визнання доходу від реалізації іноземної валюти є: договір (угода) реалізації іноземної валюти, прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Первинними документами з визнання доходу від реалізації інших оборотних активів є: договір (угода) купівлі-продажу, накладна на відпуск матеріалів на сторону, накладні, рахунки-фактури, рахунки, товарно-транспортні накладні; товарні накладні, податкові накладні, прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Нормативними документами, що регламентують облік операційної оренди є ЗУ «Про оренду державного та комунального майна» від 10.04.1992 №2269-ХІІ, ПКУ [24], П(с)БО №14 «Оренда» [36].

Під орендою розуміють угоду, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Передача (як і повернення) об'єкта лізингу повинна бути зафіксована актом приймання-передачі. Акт приймання передачі (внутрішнього

переміщення) основних засобів складається на кожний об'єкт окремо, а на декілька – лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією й тією ж особою Склад комісії, яка підписує акт, затверджується керівником.

Кожен об'єкт зараховується до складу основних засобів за окремим актом. Виключення становлять інвентар, інструменти, обладнання та подібні об'єкти, якщо вони є однотипними та мають однакову вартість в одному календарному місяці. Акти зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкту і протягом трьох років та одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що за цей період була проведена ревізія.

Первинними документами з визнання доходу від операційної курсової різниці є: прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами з визнання доходу від одержаних штрафів, пені, неустойки є: прибутковий касовий ордер, виписка банку, розрахункові відомості, розрахунково-платіжні відомості, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами з визнання доходу від раніше списаних активів, які обліковуються у відповідності до вимог Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [27] є прибуткові ордери, акти приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону, накладні, рахунки-фактури, рахунки, товарно-транспортні накладні; товарні накладні, податкові накладні, прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами з визнання доходу від списання кредиторської заборгованості є довідки та розрахунки бухгалтерії, та акти на списання безнадійної кредиторської заборгованості.

Після закінчення строку позовної давності заборгованість вважатиметься безнадійною кредиторською заборгованістю. Позовна

давність – це строк, протягом якого кредитор може звернутися до суду з вимогою про стягнення заборгованості з боржника. Строк позовної давності в загальному випадку становить 3 роки (ст. 257 ЦКУ) [47].

Згідно зі ст. 261 ЦКУ перебіг строку позовної давності починається з моменту, коли особа дізналася або повинна була дізнатися про порушення свого права чи про особу, яка його порушила. Тому до моменту порушення прав кредитора не може й ітися про початок перебігу строку позовної давності. При цьому строк позовної давності починає обчислюватися з дня, наступного за останнім днем невиконання зобов'язання.

Якщо в договорі зазначено строк виконання зобов'язання, то позовна давність починає обчислюватися з дня, коли у кредитора виникає право пред'явити вимогу боржнику.

Первинними документами з визнання доходу від безоплатно одержаних оборотних активів є господарські договори, прибуткові ордери, авізо, накладні, рахунки-фактури, рахунки, товарно-транспортні накладні; товарні накладні, податкові накладні, прибутковий касовий ордер, виписка банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Первинними документами для обліку інших доходів є: розрахунки та довідки бухгалтерії, акти переоцінки, рахунки, платіжні доручення, ПКО тощо.

Метод обліку витрат залежить від організації будівельного виробництва, технологічних особливостей в будівництві, виду робіт, що виконуються, а головне – від визначення фактичної собівартості будівельно-монтажних робіт.

На ТОВ «БУДПЛЮС» згідно наказу про облікову політику використовується позамовний метод. При позамовному методі підрядна організація веде облік витрат на кожне замовлення.

При позамовному методі підрядна організація веде облік витрат на кожне замовлення. Кожному замовленню будівельних робіт присвоюється черговий номер, який надалі обов'язково вносять у всі документи при оформленні отримання матеріалів на виконання робіт на замовлення і нарахуванні заробітної плати робітникам на виробництві. Це дає можливість всі витрати, які стосуються конкретного будівельного об'єкта, виду робіт, збирати на індивідуальних картках і визначати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими витратами.

Що стосується загальновиробничих витрат (витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням будівельних ділянок), вони розподіляються між усіма замовленнями пропорційно, відповідно до прийнятої підприємством методики. Постійні накладні витрати на кожний будівельний об'єкт розподіляються з використанням бази розподілу – обсяг будівельно-монтажних робіт при нормальній потужності.

Відповідно до п. 4 П(с)БО 16 [38], нормальна потужність – це очікуваний обсяг діяльності, який може бути досягнутий при умовах звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Своєю чергою, загальновиробничі витрати діляться на постійні і змінні.

Що стосується постійних загальновиробничих витрат, то до них у ТОВ «БУДПЛЮС» належать витрати на обслуговування і управління будівельним виробництвом, які залишаються незмінними при зміні обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.

У будівництві змінні загальновиробничі витрати – це ті витрати, які змінюються пропорційно зміні обсягу будівельно-монтажних робіт. Вони розподіляються на кожний будівельний об'єкт, вид робіт з використанням бази розподілу виходячи з фактичної потужності звітного періоду. База розподілу – це обсяг будівельно-монтажних робіт.

Калькуляція собівартості будівельно-монтажних робіт складається тільки після завершення робіт і здачі об'єкта замовнику.

Склад статей калькулювання виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт встановлюється підприємством відповідно до П(с)БО 16 [38] та Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт», затвердженими наказом Державного комітету з будівництва і архітектури України від 16.02.2004 р. №30.

При позамовному методі обліку на ТОВ «БУДПЛЮС» витрати враховуються по окремих замовленнях і статтях калькуляції, а витрати на сировину, матеріали, паливо й енергію – по окремих групах.

Первинна документація складається з обов'язковою вказівкою номерів (шифрів) замовлень. На кожне замовлення відкривається карта аналітичного (позаказного) обліку витрат, у якій указуються найменування об'єкта будівництва (вид робіт), термін виконання замовлення, ділянки-виконавці, планова собівартість, ціна і т.п. Для визначення собівартості прями витрати (вартість матеріалів, заробітна плата і т.п.) враховуються в розрізі кожного замовлення окремо. Вони відображаються на підставі первинних видаткових документів, у яких обов'язково вказується номер замовлення (шифр витрат). Загальновиробничі (непрямі) витрати розподіляються між замовленнями пропорційно прийнятої на підприємстві бази розподілу.

Виробнича собівартість робіт складається з прямих і загальновиробничих витрат. Своєю чергою, прями витрати поділяються на:

- прями матеріальні витрати,
- прями витрати на оплату праці,
- інші прями витрати.

Інші витрати не включаються в собівартість продукції, робіт, послуг.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість будівельних матеріалів, конструкцій і обладнання, готових до установки, які безпосередньо належать до конкретного об'єкта.

До будівельних матеріалів належать матеріали, що використовуються в процесі виконання будівельних і монтажних робіт для виготовлення будівельних деталей, зведення і обробки конструкцій, а також частин

будівель і споруд. Тобто це: металовироби (болти, залізні вироби, цвяхи, гайки); силікатні матеріали (пісок, цемент, гравій, вапно, цегла, камінь тощо); лісові матеріали (фанера, пиломатеріали тощо); санітарно-технічні матеріали.

Металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд, обладнання для опалювальних, вентиляційних, санітарно-технічних систем – усе це належить до конструкцій і деталей, готових до установки.

Обладнання, готове до установки, – це обладнання, що вводиться в дію тільки після складання його частин і прикріплення до підмурка, опор, до підлоги, перекриттів між поверхами та інших несучих конструкцій будівель і споруд.

Уже на етапі підписання договору будівельного підряду сторони (замовник і підрядник(и)) визначаються, із чийх матеріалів споруджуватиметься об'єкт будівництва:

- повністю з матеріалів підрядника;
- повністю з матеріалів замовника;
- комбінованим способом, при якому частина будівельних робіт виконується з матеріалів підрядника, а частина – з матеріалів замовника.

Матеріальні затрати підрядника – це вартість використаних на об'єкті, сировини, матеріалів, деталей, конструкцій. До моменту використання такі матеріальні цінності включаються до запасів будівельного підприємства та обліковуються на всіх субрахунках рахунка 20 «Виробничі запаси», крім субрахунка 205 (субрахунок призначений для замовників) і на рахунку 22 «МШП». До собівартості БМР матеріали на ТОВ «БУДПЛЮС» включаються за первісною вартістю.

Первинними документами для обліку руху матеріалів на підприємстві є форми, затверджені Наказом №193:

- при надходженні – форми №М-4 «Прибутковий ордер», М-7 «Акт про прийняття матеріалів», М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;

– при відпуску – форми №М-8 «Лімітно-забірна картка», М-9 «Лімітно-забірна картка», М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів» та М-11;

– при русі МШП – затверджені Наказом №145 типові форми №МШ-2 «Картка обліку МШП», МШ-4 «Акт вибуття МШП», МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін на придатні», МШ-6 «Особиста картка №___ обліку спецодягу, спецвзуття і захисних засобів», МШ-8 «Акт на списання МШП».

Для списання будівельних матеріалів, деталей, конструкцій підприємства-підрядники використовують Звіт про затрати основних матеріалів у будівництві в зіставленні з виробничими нормами – форма №М-29.

На сьогодні за рекомендацією Держбуду України (лист від 12.02.98 р. №7/93) ця форма використовується у вигляді, запропонованому програмним комплексом АВК. У формі №М-29 відображаються і порівнюються фактична та нормативна кількісна витрата основних будівельних матеріалів за об'єктом обліку за кожний місяць (у версії АВК). В ідеалі такі показники повинні збігатися. Однак на практиці буває і так, що за одними матеріалами економія (-), а за іншими - перевитрата (+). За кожним фактом відхилення витрати матеріалів від норм виконроб (майстер) пише пояснення, у якому зазначає конкретні причини відхилень. Для цього у формі №М-29 передбачений розділ «Пояснення». Керівник, який затверджує форму №М-29, виносить рішення щодо допущеного відхилення матеріалів.

Для обліку матеріалів у підзвітної особи протягом звітного місяця використовується форма №М-19 «Матеріальний звіт».

Кількісні показники витрати матеріалів за виконаними обсягами робіт з форми №М-29 переносяться у звіт форми №М-19. До цієї форми включаються всі матеріали, що числяться за підзвітною особою, незалежно від того, був їх рух чи ні. До форми додаються всі прибуткові та видаткові первинні документи за місяць. Матеріально-відповідальна особа складає звіт

у кількісному вираженні. Бухгалтерія підприємства розцінює безпосередньо в самій формі №М-19 матеріали, що надійшли і використані, та виводить на кінець місяця вартісні залишки на кожний вид матеріалів.

Затрати на оплату праці і відповідні відрахування на соціальні заходи включаються до складу собівартості БМР за об'єктом будівництва за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Обчислюються такі затрати згідно із системами та формами оплати праці, які застосовуються на ТОВ «БУДПЛЮС». Що стосується відрахувань на соціальні заходи, вони обчислюються від величини нарахованої зарплати за ставкою 22%.

Для обліку використання робочого часу всіх категорій працюючих, для контролю за дотриманням працюючими встановленого режиму робочого часу, для отримання даних про відпрацьований час, розрахунку заробітної плати, а також для складання статистичної звітності з праці використовують «Табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати» (форма №П-12), який складається, в одному примірнику уповноваженою на те особою та після відповідного оформлення передається в бухгалтерію.

Відмітки у таблиці при причини неявок на роботу, чи про фактично відпрацьований час, про роботу в надурочний час чи інші відхилення від нормальних умов роботи повинні бути зроблені тільки на підставі документів, оформлених належним чином (листок непрацездатності і т. п.).

Для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом чи ставкою використовують типову форму №П-14 «Табель обліку використання робочого часу».

Облік часу простоїв здійснюється на підставі «Листка обліку простоїв» (ф. №П-16). Аркуш обліку простоїв з відміткою про час простоїв використовується для запису в таблиці.

Для обліку виконаних робіт, затрат робочого часу і нарахованої заробітної плати членам бригади, оплата праці яких здійснюється за відрядною формою оплати праці, у первинних виробничих підрозділах

використовують «Наряд на відрядну роботу (для бригади)». Наряд виписується строком до одного місяця в одному примірнику. По факту виконання завдання або закінчення календарного місяця визначається загальна сума заробітку, яка належить бригаді за виконані роботи. Заробіток кожного працівника визначається, виходячи із його кваліфікаційного розряду та кількості відпрацьованого ним часу.

Для обліку обсягів виконаних робіт, затрат робочого часу і нарахованої заробітної плати працівників – відрядників використовується також «Наряд на відрядну роботу (індивідуальний)», який відкривається на кожного працівника у розрахунку на календарний місяць.

Кожен документ по обліку виробітку має такі реквізити: місце роботи(структурний підрозділ), дату, прізвище ім'я та по батькові, табельний номер працівника, код виробничих витрат, найменування і код виготовленої продукції, робіт, послуг, кількість продукції по завданню, виконаної, забракованої, норму часу, розцінку за розрядом роботи, суму заробітку.

Затрати на експлуатацію машин і механізмів – це такі затрати, які можна безпосередньо (за прямою ознакою) віднести на конкретний об'єкт будівництва. Затрати на утримання та експлуатацію власних та орендованих машин і механізмів будівельною організацією відображаються на рахунку 23 субрахунку «Експлуатація машин і механізмів» за видами або групами (п. 11 Методичних рекомендацій).

Нарахування амортизації проводиться підприємством щомісячно і припиняється тільки на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єктів необоротних активів. На знов введені в експлуатацію об'єкти амортизація нараховується з місяця, наступного за місяцем, в якому такий об'єкт став придатним для корисного використання (введений в експлуатацію), і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.

Метод амортизації об'єктів необоротних активів обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх

економічних вигід. На ТОВ «БУДПЛЮС» використовують прямолінійний метод нарахування амортизації. За цим методом річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів.

Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується (це різниця первинної вартості об'єкт та його ліквідаційної вартості), на строк корисного використання об'єкта необоротних активів.

Щодо документального оформлення обліку витрат на амортизаційні відрахування на ТОВ «БУДПЛЮС» на законодавчому рівні не передбачено стандартних бланків. Розрахунок амортизації (зносу) на ТОВ «БУДПЛЮС» проводиться у відповідних розрахунках до кожного об'єкту, а на групи об'єктів – у відомостях та довідках. В бухгалтерському обліку передбачено для розрахунку амортизаційних відрахувань використання форм: ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» та ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту».

Вартість робіт, виконаних субпідрядниками за договором підряду, відноситься до прямих витрат відповідного об'єкта будівництва (п. 13 П(с)БО 18 [39]).

До інших прямих витрат, відповідно до П(с)БО 16, включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Тобто це відрахування на соціальні заходи, амортизація і плата за оренду будівельних машин і обладнання.

На ТОВ «БУДПЛЮС», відповідно до п. 15 П(с)БО 16 [38], до складу загальновиробничих витрат включаються витрати, пов'язані з управлінням будівельними ділянками (заробітна плата ІТР діляниць, бригад; відрахування на соціальне страхування, обчислені від заробітної плати цих категорій працівників та ін.), знос основних коштів загальновиробничого призначення, витрати на поліпшення технологій і організації будівництва, комунальні витрати, пов'язані з виробничими приміщеннями, витрати на обслуговування будівельного процесу, витрати на охорону праці, техніку

безпеки, втрати від браку, а також оплата простоїв.

Своєю чергою, в будівництві загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом. Витрати на обслуговування змінюються прямо пропорційно зміні обсягу провадження будівельно-монтажних робіт. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з фактичної потужності на кожний будівельний об'єкт з використанням бази розподілу (заробітна плата робітників, зайнятих на будівельних об'єктах, прями витрати по об'єкту).

Достовірно суму доходу, отриманого підрядною організацією при виконанні договору будівельного підряду, можна визначити тільки на підставі належним чином оформлених первинних документів, що підтверджують фактичний обсяг виконаних робіт. Такими документами є:

– журнал форми №КБ-6 – накопичувальний внутрішній документ підрядника, у якому щомісячно відображаються виконані роботи з підрахунком проміжних і підсумкових сум. Тут указується фактичний обсяг виконаних будівельних робіт та їх кошторисна вартість. Журнал ведеться начальником ділянки (виконавцем) за кожним об'єктом будівництва в натуральних і вартісних показниках. Відповідно до пп. 4.13.8 Положення №9 замовник має право контролювати достовірність відображення в журналі фактичного обсягу виконаних робіт. Дані журналу є підставою для складання: форм №КБ-2в і №КБ-3.

– форма №КБ-2в (Акт приймання виконаних підрядних робіт) обов'язково складається підрядником (незалежно від його форми власності) у тому випадку, якщо підрядні будівельні роботи здійснюються із залученням бюджетних коштів або за рахунок коштів підприємств державної власності. Форма №КБ-2в і порядок її заповнення затверджені Наказом №237/5. Цей акт складається щомісяця у двох примірниках за кожним об'єктом, на якому у звітному місяці виконувалися будівельні роботи.

За результатами місяця субпідрядник складає акт на обсяг будівельних робіт, виконаних за договором субпідряду: один примірник, підписаний генпідрядником, залишає у себе, інший – передає генпідряднику. Генпідрядник складає акт на весь обсяг виконаних будівельних робіт за об'єктом: один примірник, підписаний замовником, залишає собі, інший – передає замовнику.

У випадку коли будівництво здійснюється за рахунок бюджетних коштів, Держкомбуд у Листі №7/5-851 рекомендує разом з актом форми №КБ-2в подавати замовнику первинні документи (накладні, рахунки-фактури та ін.), що підтверджують вартість матеріально-технічних ресурсів, якщо інше не передбачене договором.

Якщо ж будівництво здійснюється за рахунок інших джерел фінансування (не бюджетних), заповнювати форму №КБ-2в не обов'язково, її застосування окремо застерігається сторонами в договорі підряду. Якщо сторони не передбачили цю умову в договорі, то документом, що підтверджує факт виконання будівельних робіт у повному обсязі, може служити акт виконаних робіт, складений у довільній формі. Однак такий акт в обов'язковому порядку повинен містити необхідні реквізити, передбачені Законом про бухоблік (інформація про дату, види, обсяги і вартість виконаних робіт);

– форма №КБ-3 (Довідка про вартість виконаних підрядних робіт), яку оформляють усі підрядні організації окремо за кожним об'єктом, незалежно:

- від виду власності;
- джерела фінансування;
- способу здійснення будівництва (підрядний, господарський, змішаний).

Форма №КБ-3 і порядок її заповнення також затверджені Наказом №237/5. Показники в цій формі відображаються за поточний місяць і наростаючим підсумком з початку будівництва.

Згідно з роз'ясненням, наведеним у Листі №8/8-719, підприємства, які

виконують будівельні роботи, заповнюють форму №КБ-3 для того, щоб визначити вартість виконаних будівельних робіт, а також для проведення розрахунків із замовником, а форму №КБ-2в – для підтвердження того, що замовником прийнятий фактичний обсяг виконаних будівельних робіт. У цьому ж листі Держкомбуд зазначає, що форма №КБ-3 повинна складатися в обов'язковому порядку.

Заповнення форм №КБ-2в і №КБ-3 здійснюється в поточних цінах, що діють при визначенні договірної ціни, якщо інше не передбачене договором.

До складу інших операційних витрат на ТОВ «БУДПЛЮС» відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва й управлінням ним у масштабі всього підприємства.

Витрати на збут пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

Бухгалтерський облік адміністративних витрат та витрат збут на ТОВ «БУДПЛЮС» здійснюється за статтями витрат, тобто має такий перелік:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальне страхування;
- витрати на амортизаційні відрахування;
- витрати на відрядження;
- інші витрати.

Основними документами матеріальних витрат є: ЛЗК (типова форма М-8, М-9), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (М-10), накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11), актів тощо, форма яких затверджена у Наказі №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів».

Основними документами для ведення первинного обліку витрат на

оплату праці є: табель, наряд, маршрутний лист (карта), розрахункова відомість, розрахунково-платіжна відомість.

Облік витрат на соціальне страхування на ТОВ «БУДПЛЮС» здійснюється по таких первинних документах: відомості про нарахування заробітної плати та інші виплати, форми звітності до відповідних фондів та платіжні доручення на перерахування сум страхових внесків та інших платежів на відповідний рахунок.

Основними первинними документами, які використовуються при обліку витрат на амортизаційні відрахування є інвентарна картка основних засобів, інвентарний список, відомість розрахунку амортизаційних відрахувань, розрахунок амортизації по автотранспорту.

Наступною складовою витрат є витрати на оплату відряджень в межах України та за кордон та господарські потреби.

Облік витрат на відрядження регламентується пп. 140.1.7 Податкового Кодексу України [25].

Основними первинними документами обліку витрат на відрядження є: завдання підзвітній особі, розрахунок суми необхідних грошових коштів для виконання завдання, посвідчення на відрядження, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або підзвіт, звіт про відрядження, ПКО, ВКО.

Виправдовуючими документами при виконанні завдання на відрядження можуть бути – придбані проїзні документи, оформлення документів на перевезення багажу або іншого вантажу та інших документів, необхідних для проїзду до місця призначення відрядження, квитанції з місця проживання, за харчування та документи про наявність ділових відносин між партнерами тощо й понесені при цьому витрати.

Інші операційні витрати включають: витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрати на дослідження та розробки; витрати на купівлю-продаж іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні та безнадійні

борги; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойки; інші витрати операційної діяльності.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є: накладна, акт про уцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунково-платіжна відомість, розрахунок (довідка) бухгалтерії, ВКО тощо.

Первинними документами при відображенні інших витрат є рахунок, ВКО, виписка банку, акт на списання основних засобів, акт про уцінку, довідка бухгалтерії тощо.

Списання доходів та витрат на фінансові результати оформлюється довідкою бухгалтерії.

Таким чином, особливістю документування операцій з витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів. Документальне підтвердження отримання доходів та здійснення витрат залежить від їх виду. Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

2.4 Аналітичний та синтетичний облік доходів, витрат та фінансових результатів

Для узагальнення в бухгалтерському обліку інформації про доходи від реалізації, а також про суми знижок, наданих покупцям, та інші вирахування на ТОВ «БУДПЛЮС» передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації».

На підставі вище первинних документів з обліку доходів від реалізації формується журнал-ордер по рахунку 70 (додаток С), що являє собою обліковий реєстр, призначений для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

Аналітичний облік доходів та витрат ведеться за видами таких доходів та витрат у відповідних аналітичних відомостях.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді операційний крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід». Узагальнення даних по рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється у відповідних аналітичних відомостях по відповідних субрахунках до рахунку 71 «Інший операційний дохід» (додаток С).

Для обліку інших доходів призначені рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» та 74 «Інші доходи». На ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік не було операцій з відображення інших доходів. Типова кореспонденція їх обліку наведена в додатку С.

Кореспонденцію рахунків з обліку доходів ТОВ «БУДПЛЮС» наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення доходів ТОВ «БУДПЛЮС» за січень 2018р.

Зміст господарської операції	Обліковий реєстр	Кореспондуючі рахунки		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено дохід від реалізації	Дод. С	361	703	34762,42
Відображено суму податкових зобов'язань	Дод. С	703	641	5793,68
Одержано пеню	Дод. С	374	715	170,2
Списано прострочену кредиторську заборгованість	Дод. С	685	717	940,17
Відображено лишки матеріалів, виявлених при інвентаризації	Дод. С	20	719	13,62

Облік витрат ТОВ «БУДПЛЮС» веде на рахунках класу 9, без застосування рахунків класу 8, згідно наказу про облікову політику підприємства.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації» (додаток С).

Загальновиробничі витрати ТОВ «БУДПЛЮС» обліковують на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за видами.

До статті загальновиробничих витрати відносяться:

- 1) основна та додаткова зарплата робітників, що здійснюють господарське обслуговування;
- 2) витрати щодо набору робочої сили, підготовки і перепідготовки кадрів;
- 3) витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної і пожежної охорони;
- 4) витрати на благоустрій.

Накопичення інформації стосовно загальновиробничих витрат відбувається у журналі-ордері 91 (додаток С).

Витрати, пов'язані з іншою операційною діяльністю ТОВ «БУДПЛЮС» накопичують у журналах-ордерах по рахункам 92 «Адміністративні витрати» (додаток С), 93 «Витрати на збут» та інші операційні витрати (додаток С).

Інші витрати обліковують на рахунках 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» та 97 «Інші витрати». На ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік не було операцій з відображення інших витрат. Типова кореспонденція їх обліку наведена в додатку С.

Рахунок 79 «Фінансові результати» використовується підприємством для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на ТОВ «БУДПЛЮС» представлена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення витрат ТОВ «БУДПЛЮС» за січень 2018р.

№з /п	Зміст господарської операції	Обліковий реєстр	Кореспондуючі рахунки		
			Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Відображені знос основних засобів загальновиробничого призначення	Дод. С	91	13	7581,07
2	Відображено вартість виконаних робіт підрядними організаціями	Дод. С	91	685	60971,92
3	Відображено нараховану заробітну плату бригаді	Дод. С	91	661	32483,82
4	Відображено внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Дод. С	91	65	12512,77
5	Списано розподілені ЗВВ на виробництво	Дод. С	23	91	112799,58
6	Відображено незавершене виробництво	Дод. С	20	91	470,47
7	Фактично визнана собівартість БМР	Дод. С	949	91	279,53
8	Відображені знос основних засобів адміністративного призначення	Дод. С	92	13	1356,56
9	Списані МШП управлінцям	Дод. С	92	22	114,32
10	Відображено нараховану заробітну плату адміністрації	Дод. С	92	661	12564,3
11	Відображено внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Дод. С	92	65	5123,03
12	Відображено комісію банку	Дод. С	92	685	320,5
13	Списано знецінені запаси	Дод. С	946	20	23,51
14	Відображено нестачу МШП, виявлену в ході інвентаризації	Дод. С	947	22	12,50

При складанні звітів порівнюються обороти по дебету та кредиту рахунку 79, і якщо кредитовий оборот по рахунку 79 буде більше дебетового обороту цього ж рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року. Якщо дебетовий оборот по рахунку 79 більше кредитового обороту по рахунку 79, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж мало доходу.

Порядок бухгалтерських записів по обліку доходів і витрат операційної діяльності та визначення фінансового результату ТОВ «БУДПЛЮС» представлено у табл. 2.7 (додаток С).

Таблиця 2.7 – Відображення фінансових результатів ТОВ «БУДПЛЮС» за січень 2018 року

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		
	Дебет	Кредит	Сума, грн
Списані доходи від реалізації	703	791	34762,42
Списані інші операційні доходи	71	791	1123,99
Списані адміністративні витрати	791	92	19478,71
Списано витрати іншої операційної діяльності	791	94	315,54
Відображено фінансовий результат (прибуток)	791	443	10601,04

Дані аналітичного та синтетичного обліку доходів, витрат та фінансових результатів дублюються у оборотно-сальдових відомостях та Головній книзі підприємства.

Таким чином, облік доходів за видами діяльності ведеться на рахунках класу 7, які в порядку закриття списується на рахунок 79 «Фінансові результати». Дані про отриманий дохід накопичуються в аналітичних та розрахункових відомостях, підсумкові дані яких наприкінці місяця переносяться до журналів-ордерів за відповідними субрахунками. Облік витрат діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» ведеться на рахунках класу 9, які в порядку закриття списуються на рахунок 79. Дані про понесені витрати обліковуються в оборотних відомостях та журналах-ордерах. Облік фінансових результатів ведеться на рахунку 79. Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44.

2.5 Порядок відображення фінансових результатів у звітності та шляхи її удосконалення на ТОВ «БУДПЛЮС»

Зміст, форму та порядок заповнення статей Фінансового звіту суб'єкта

малого підприємництва, затвердженого у відповідності до П(с)БО 25 [41].

Основні вимоги до нього такі:

- 1) показники звітів наводять у тисячах – гривень з одним десятковим знаком;
- 2) за відсутності показників у рядках, призначених для них, – прокреслюють;
- 3) від'ємні значення показників у формах наводять у дужках;
- 4) статті активів та зобов'язань не згортають, крім випадків, визначених відповідними стандартами;
- 5) при заповненні не допускаються виправлення та підчищення, за необхідності всі виправлення повинні бути належно оформлені;
- 6) фінзвіти підписують керівник і головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення обліку на підприємстві;
- 7) обов'язкового засвідчення звітності печаткою підприємства не передбачено.

Сам Фінзвіт є документом, що складається із заголовної частини (так звана «шапка»), балансу та звіту про фінансові результати.

Фінансові результати відображають у звіті про фінансові результати (форма 2-м).

Зміст статей звіту про фінансові результати наступний.

У статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг.

У статті «Непрямі податки та інші вирахування з доходу» відображається сума податку на додану вартість, акцизного податку та інших вирахувань з доходу (надані знижки, вартість повернутих товарів та інші обов'язкові збори).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) непрямих податків та інших вирахувань з доходу.

У статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття тощо. Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку.

У статті «Інші доходи» відображаються: дивіденди, відсотки, доходи від участі в капіталі та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій; дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

У статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, визначена відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» [38].

У статті «Інші операційні витрати» наводяться адміністративні витрати, витрати на збут, а також собівартість реалізованих оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і сума списаних безнадійних боргів; втрати від знецінення виробничих запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції; відрахування для забезпечення відшкодування наступних операційних витрат; інші витрати, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства. У цій статті також відображається належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів. Конкретна назва податку або збору і відповідна сума наводяться у рядку 2180.

Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та витрати від зміни вартості поточних біологічних активів наводяться лише довідково у вписуваному рядку.

У статті «Інші витрати» відображаються: витрати на сплату процентів та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями; втрати від участі в капіталі; собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Також у цій статті наводяться втрати від надзвичайних подій.

У статті «Фінансовий результат до оподаткування» відображається різниця між чистими доходами та витратами підприємства.

У статті «Податок на прибуток» відображається сума податку на прибуток, яка визначається в розмірі податку на прибуток за звітний період.

У статті «Чистий прибуток (збиток)» відображається чистий прибуток або чистий збиток – різниця між сумою фінансового результату до оподаткування і сумою витрат з податку на прибуток.

Методика складання звіту про фінансові результати наведена в додатку Т. Показники річної фінансової звітності підтверджують результатами заздалегідь проведеної інвентаризації активів і зобов'язань

У той же час платники податку на прибуток – малі підприємства подають разом з річною податковою декларацією скорочену за показниками фінансову звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати. Враховуючи це, а також висновки податківців, декларацію з податку на прибуток за 2018 рік, а разом із нею і відповідну фінансову звітність, потрібно буде подати до фіскальної служби у стандартний для річного періоду строк – протягом 60 календарних днів після закінчення звітного року (п. 46.2 ПКУ) [24].

У зв'язку з тим, що бухгалтерський облік відіграє важливу роль у прийнятті рішень, слід урахувати вимоги, які ставлять до нього різні

користувачі облікової інформації. Співставлення потреб у обліковій інформації зовнішніх та внутрішніх користувачів дає можливість виявити певні відмінності. До основних відмінностей у складі зовнішніх користувачів звітності малих підприємств на противагу іншим належать:

- обмежена кількість юридичних і фізичних осіб, залучених до процесу інвестування малих підприємств;

- обмежений ступінь участі цих підприємств у міжнародному бізнесі;

На малих підприємствах акцент робиться на внутрішньому використанні облікової інформації. Тому, система бухгалтерського обліку цих підприємств повинна, перш за все, орієнтуватися на задоволення внутрішніх потреб для прийняття управлінських рішень.

Аналізуючи Звіт про фінансові результати суб'єкта малого підприємництва (форма 2-м), можна виявити певні невідповідності між назвами статей звіту та назвами рахунків Плану рахунків активів, капіталу та зобов'язань для малого підприємства.

Наприклад, для узагальнення інформації про доходи підприємства Планом рахунків передбачено один єдиний рахунок – рахунок 70 «Доходи». Дані, що накопичуються на цьому рахунку необхідно розподілити по декільком статтям звіту. Така невідповідність ускладнює процес заповнення звітності і тим самим вимагає або відкриття додаткових субрахунків до запропонованого синтетичного рахунку, або застосування загального Плану рахунків.

Для накопичення інформації про витрати від операційної діяльності передбачено рахунки 92, 93, 94, на яких узагальнюється інформація про адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для заповнення Звіту про фінансові результати ця інформація повинна бути деталізована та віднесена на відповідні статті звіту, що вимагає внесення до фінансової звітності доповнюючих рядків.

Для усунення протиріч між Звітом про фінансові результати та Планом рахунків суб'єкта малого підприємництва пропонується у План рахунків

внести додаткові рахунки для накопичення інформації про доходи та витрати, призначення яких буде співпадати зі змістом статей Звіту.

Запропоновані удосконалення не тільки сприятимуть спрощенню роботи облікового персоналу під час складання звітності, а й дають змогу проводити аналіз фінансових результатів діяльності на малих підприємствах за основними показниками, що підвищить обґрунтованість управлінських рішень.

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо фінансових результатів діяльності, пропонується в Наказі про облікову політику підприємства виділити методичний блок щодо даних об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати.

Методичний блок визначає вибір із запропонованих національними положеннями стандартами прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку. Цей вибір дозволяє знайти найбільш прийнятний варіант для підприємств, враховуючи особливості організації та здійснення господарської діяльності, конкретні можливості підприємства щодо забезпеченості матеріально-технічними та трудовими ресурсами.

При чому, оскільки фінансові результати – це кінцеві результати роботи підприємства, на які впливають всі види здійснюваної ним діяльності, а також методика обліку не лише його складових – доходів і витрат, а й активів і пасивів, використання яких, відповідно, дозволяє отримувати підприємству доходи і спричиняє понесення витрат, то нами методичну частину облікової політики поділено на дві групи:

- елементи облікової політики, які безпосередньо впливають на формування фінансових результатів;
- елементи облікової політики, які впливають на доходи і витрати, що формують фінансові результати.

Зокрема, безпосередньо на величину фінансових результатів впливають

такі фактори, як момент визнання доходів і витрат; номенклатура і склад статей доходів і витрат; поділ їх за звітними періодами; порядок віднесення на фінансові результати для визначення бази оподаткування.

Крім того, також на величину фінансових результатів як кінцевий результат діяльності підприємства, опосередковано впливають наступні елементи облікової політики: метод оцінки і списання запасів; метод нарахування резерву сумнівних боргів і списання дебіторської заборгованості; метод нарахування амортизації необоротних активів; розмежування в обліку поточних витрат на ремонт та капітальні інвестиції; створення резервів для забезпечення майбутніх витрат; визначення нормальної виробничої потужності підприємства; перелік витрат обігу; визначення методу обліку витрат і калькулювання; тривалість операційного циклу; порядок відображення в обліку нарахування і виплати дивідендів; метод ціноутворення тощо.

Таким чином, можна зробити висновок, що проведені дослідження з удосконалення обліку і відображення у звітності інформації про фінансові результати діяльності підтверджують необхідність запровадження єдиних класифікаційних ознак і більшої конкуренції обліку доходів, витрат та фінансових результатів, що потребує зміни у обліковій політиці та формі звіту про фінансові результати ТОВ «БУДПЛЮС» і методичних засадах формування інформації за показниками Звіту в системі рахунків бухгалтерського обліку.

3 АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТОВ «БУДПЛЮС»

3.1 Організаційно-методична підготовка до проведення аудиту

Метою аудиту фінансової звітності є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх статевих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і підставлення фінансових звітів.

Аудиторська перевірка фінансових результатів – це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, менш турбувати дебіторів роблячи акти звірки для підтвердження заборгованості, не знижуючи при цьому їх якості і не збільшуючи аудиторський підприємницький ризик. Вирішення даної проблеми можливе лише за умови формування чіткої методики аудиту, під якою розуміють послідовність та порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки, якими будуть користуватися при дослідження дебіторської заборгованості, та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудитованої інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності та аудиту.

Організація аудиту – це комплекс заходів аудиторської фірми, спрямованих на повне забезпечення виконання договорів з клієнтами, ефективне використання майна фірми, зниження витрат діяльності та отримання прибутку.

На першій – організаційній стадії – відбувається знайомство з діяльністю господарюючого суб'єкта (оцінка економічного середовища), його засновницькими документами; організацією і станом бухгалтерського обліку, звітності і внутрішнього контролю. Підготовка листа-зобов'язання про згоду

на проведення аудиту. Укладання договору на проведення аудиту або надання послуг (обґрунтування мети та завдань аудиту).

Для належного виконання аудиторського процесу на організаційній стадії аудиту слід, насамперед, провести комплектування кадрів, які мають фахову освіту, забезпечити аудиторську групу певними службовими приміщеннями, меблями, обчислювальною технікою, забезпечити нормативною і довідковою літературою.

Господарючий суб'єкт, який бажає провести аудит на своєму підприємстві, повинен повідомити аудиторську фірму (аудитора) про бажання скористатися їх послугами у вигляді листа, де повинно бути вказано повне найменування підприємства, його основні юридичні і економічні характеристики.

Отримавши лист з пропозицією проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) повинна подати відповідь на нього.

Аудиторські фірми та аудитори повинні приділяти значну увагу питанням вибору клієнта. Неправильний вибір клієнта може призвести до значних фінансових втрат, нанести шкоду іміджу фірми та аудитора.

При виборі клієнта аудиторська фірма (аудитор) проводить ряд процедур: оцінює характер галузі, в якій працює фірма-замовник, оцінює мету аудиту даного клієнта та можливість її досягнення, вивчає особливості управління потенційного клієнта, попередньо оцінює трудомісткість та складність аудиторських процедур, оцінює рівень аудиторського ризику, оцінює причини зміни аудиторської фірми (аудитора) (якщо такі мали місце), вивчає попередні аудиторські висновки (якщо це можливо), визначає характер та проблеми взаємовідносин з податковими органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта, отримує певні рекомендації, які необхідні при проведенні аудиту (наприклад, від різних організацій, професіоналів), попередньо знайомиться зі станом бухгалтерського обліку та звітності, а також з поточними та майбутніми проблемами потенційного клієнта, оцінює

власні спроможності – аудиторської фірми чи аудитора – виконати роботу (наявність відповідного персоналу, знання галузі клієнта тощо).

Якщо результати перерахованих процедур підтверджують високий рівень аудиту або перевірка здається складною для аудиторської фірми (аудитора), то клієнт не приймається на обслуговування.

Якщо ж після проведення певних процедур аудиторська фірма (аудитор) має намір погодитися на проведення аудиту, вони надсилають підприємству-замовнику лист-зобов'язання аудиторської фірми, який містить згоду на проведення аудиту, надсилається господарюючому суб'єкту до моменту укладання договору та виступає офіційним документом-відповіддю. Форма та зміст листа-зобов'язання визначається особливостями аудиторської перевірки та побажаннями клієнта про надання йому супутніх послуг і регламентується МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку» [3].

Після обміну листами на їх основі складається договір на проведення аудиту (додаток У), що є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки, оскільки згідно зі ст. 20 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Договір містить мету аудиту, масштаб аудиту, можливість доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, відповідальність сторін, перелік прав та обов'язків сторін. Згідно з договором про надання аудиторських послуг аудитор-виконавець зобов'язується надати послуги або провести аудиторську перевірку, а замовник – оплатити ці послуги. Цей документ підтверджує і фіксує офіційну, юридичну згоду інтересів сторін договору.

Після визначення цілей і задачею аудиту, необхідно визначити рівень аудиторського ризику.

Аудиторський ризик – ризик, який бере на себе аудитор, даючи

висновок про повну достовірність даних зовнішньої звітності, тоді як там можливі помилки і пропуски, що не потрапили у поле зору аудитора.

Існують два основні методи оцінки аудиторського ризику:

1) оцінний (інтуїтивний), найбільш ширше застосовується в даний час російськими аудиторськими фірмами, полягає у тому, що аудитори виходячи з власного досвіду і знання клієнта визначають аудиторський ризик на підставі звітності в цілому або окремих груп операцій як високий, вірогідний і маловірогідний і використовують цю оцінку в плануванні аудиту;

2) кількісний метод припускає кількісний розрахунок численних моделей аудиторського ризику (буде вироблений нижче).

Аудиторський ризик є підприємницьким ризиком аудиторської фірми, тому його величина відображає положення фірми на ринку аудиторських послуг і ступінь конкурентності ринку.

Модель (формула) аудиторського ризику має вигляд:

$$AP=BP \times KP \times RNP, \quad (3.1)$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий ризик. Це ступінь сприйнятливості звітності до матеріальних помилок в результаті впливу ряду суб'єктивних і об'єктивних чинників;

KP – ризик контролю. Це оцінка аудитором структури внутрішнього контролю клієнта з метою визначення її ефективності при запобіганні або виправленні помилок в обліку і звітності;

RNP – ризик не виявлення помилок. Це ризик, який аудитор бажає визначити на випадок, якщо він не зуміє знайти матеріальної помилки в звітності.

Так, при проведенні аудиту на підприємстві ТОВ «БУДПЛЮС» вивчалась система бухгалтерського обліку на підприємстві за допомогою

певних анкет. Аналізуючи відповіді на питання в анкеті робиться висновок, що бухгалтерська система обліку на ТОВ «БУДПЛЮС» ведеться без значних порушень, тобто ризик для аудитора тут нижчий середнього.

Так, властивий ризик, що визначений після вивчення бізнесу клієнта, встановлений на рівні 50%; ризик контролю (на основі анкетних даних) рівний 40%; на основі вивчення попередніх аудиторських ризиків, попередній рівень ризику не виявлення помилок встановлений аудитором на рівні 20%. Звідси: $AP = 0,5 \times 0,4 \times 0,2 = 0,02$.

Отже, оскільки аудиторський ризик невисокий (2%), (достатній рівень аудиторського ризику має бути не більше 25,5%), і це означає, що за цього аудиторського ризику ні майнових, ні моральних збитків клієнту і аудиторській фірмі (аудитору) завдано не буде. Документи, які складає аудитор при оцінці ризику, представлені в додатку Ф.

Одним із важливіших етапів аудиту є планування. Аудиторська фірма (аудитор) зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати (документувати) процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Процес планування як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків проведення перевірки, а також аудиторської програми і регламентується МСА 300 «Планування роботи» [5].

Однією з найголовніших вимог до аудиту проведення перевірки дебіторської заборгованості є обов'язкове планування, що забезпечує своєчасне й ефективне виконання робіт. У процесі планування складаються два основних документи: загальний план, а потім програма перевірки. План, як правило складається з перерахованих робіт на основних етапах аудиту. Програма містить конкретні задачі і процедури перевірки кожного циклу господарських операцій, рахунків бухгалтерського обліку.

Специфіка перевіряемого підприємства, обсяг і складність перевірки вимагають індивідуального підходу. Для складання програми перевірки,

підбора фахівців у групу, для формування обґрунтованого висновку про вірогідність звітності необхідна загальна інформація про специфіку підприємства-клієнта. Для цього необхідно з'ясувати: галузеві особливості підприємства; організаційний устрій підприємства; виробничі зв'язки (постачальники, підрядчики); фінансові зв'язки (вкладення в статутні капітали інших підприємств); юридичні зобов'язання (судові розгляди, акти податкової інспекції, позабюджетних фондів).

Аудиторська перевірка, як правило, завжди обмежена визначеним терміном, у середньому 2-4 тижні. За такий термін на великому і навіть на середньому підприємстві провести суцільну перевірку фінансово-господарської діяльності не завжди вдається. У той же час затверджувати це з повною визначеністю не можна, тому що обсяг перевірки залежить від кількості аудиторів і кваліфікації фахівців.

З цією метою керівником бригади аудиторів складається програма перевірки, в якій вказуються: мета аудиту; основні ділянки роботи підприємства і розділи обліку, що підлягають перевірці; характер перевірки (суцільна, вибіркова, візуальна, тощо); закріплення обов'язків за членами бригади; передбачена тривалість перевірки, термін її початку і закінчення.

Програма аудиторської перевірки представляється керівництву підприємства, що перевіряється, для ознайомлення й узгодження змісту об'єктів та етапів перевірки.

Для виконання плану аудиту аудитор повинен підготувати в письмовій формі програму аудиторської перевірки з розробкою конкретних задач, заходів і процедур для кожного об'єкту аудиту і виду робіт. Програма повинна бути досить докладною і використовуватися як інструкція для підлеглих, що приймають участь у проведенні аудиторської роботи, а також засобом контролю. Робоча програма аудиторської перевірки підприємства виконується по етапах (додаток X).

Адекватне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги до важливих ділянок аудиторської перевірки, визначенню

потенційних проблем і виконанню роботи в стислі строки.

Таким чином, метою аудиту фінансової звітності є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх статевих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і підставлення фінансових звітів.

3.2. Порядок проведення аудиторської перевірки фінансових результатів

Аудитор ід час здійснення аудиторської перевірки повинен зібрати достатню кількість доказів, які б дали йому змогу висловити об'єктивну думку щодо результатів перевірки фінансових результатів. Тому під аудиторськими доказами розуміють інформацію, яка дає можливість оцінити правильність відображення в обліку та звітності витрат, доходів та фінансових результатів, а також скласти проміжний висновок щодо цього аспекту перевірки.

Джерелами аудиту фінансових результатів слугують: ф. 1-м «Баланс»; ф. 2-м «Звіт про фінансові результати»; кошториси, плани, бюджети щодо доходів та фінансових результатів; договори на поставку продукції, реалізацію товарів та виконання робіт; облікові регістри з відвантаження та реалізації продукції, товарів та робіт; акти приймання-передавання виконаних робіт; вимоги-накладні; рахунки-фактури; товарно-транспортні накладні; виписки банку; платіжні вимоги; бухгалтерські довідки; калькуляційні відомості; акти переоцінки, акти приймання-передавання, акти ліквідації, акти оприбуткування матеріальних цінностей; матеріали, зібрані аудитором під час огляду, спостереження за процесом відвантаження продукції, товарів, проведення експертиз, контрольних замірів, інвентаризації; відповіді на запит від покупців, банків, юристів; Журнали та

відомості за рахунками 23, 26, 28, 90-98, 70-75, 79; дані попередньої аудиторської перевірки; матеріали перевірок державними податковими органами та іншими уповноваженими службами.

Із зазначеного переліку аудиторських доказів аудитор повинен обирати насамперед ті, які забезпечать найвищу якість аудиту щодо досліджуваного об'єкта, та є більш доказовими, доречними й достовірними.

Методику аудиту фінансових результатів діяльності розглянемо за етапами аудиторської перевірки.

На підготовчому етапі аудитор повинен отримати загальне розуміння порядку обліку витрат, доходів і фінансових результатів та визначення фінансових результатів від різних видів діяльності суб'єктів господарювання. З цією метою визначаються види продукції, товарів, робіт, які підлягають реалізації, перелік покупців, їх фінансовий стан, дотримання дисципліни погашення дебіторської заборгованості, методика розрахунку фінансових результатів, обсяг реалізації, виставлення рахунків, строки та форми оплати, також проводиться аналіз фінансової стійкості та рентабельності діяльності підприємства-клієнта за даними попереднього періоду та проміжної звітності, вивчення форми 2м «Звіт про фінансові результати».

Необхідну інформацію аудитор отримує за допомогою усного опитування керівництва та персоналу підприємства, їх письмового анкетування, вивчення наданих йому документів, облікових регістрів, звітів, спостереження. Перелік необхідної інформації для загального ознайомлення із процесом формування доходів і фінансових результатів може бути зафіксовано аудитором в окремому робочому документі.

На підготовчому етапі аудитор знайомиться з установчими документами підприємства у частині прав та обов'язків власників щодо затвердження фінансових результатів; досліджує облікову політику підприємства на дотримання принципів, які сформульовані в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», особливо в частині розділів про складові, що приймають участь у формуванні фінансових результатів

діяльності.

Аудит фінансових результатів діяльності засноване на перевірці правильності формування витрат та доходів. Найбільшу частину доходів підприємство отримує від реалізації виконаних робіт, тому перевірка фінансових результатів від реалізації передбачає встановлення правильності щодо умов їх визнання та оцінки.

При перевірці операцій з реалізації виконаних робіт аудитор, з одного боку, використовує внутрішні джерела доказів (розрахунки собівартості виконаних робіт, акти приймання-передачі), а з іншого – змішані джерела доказів (рахунки, виставлені підприємством на оплату за виконані роботи і акцептовані замовниками у встановленому порядку), які можуть бути підтверджені відомостями, отриманими від третіх сторін (підтвердження обсягу дебіторської заборгованості).

Правильність відображення операцій з реалізації встановлюється в ході вибіркової перевірки таких операцій шляхом звірки даних, відображених в облікових регістрах підприємства, з первинними документами і навпаки.

Точний розрахунок суми продажу впливає на правильне виставлення рахунків-фактур за відвантажені товари, виконані роботи, надані послуги та подальше відображення цих даних в облікових регістрах.

Перевірка правильності оцінки реалізації вміщує в себе перерахунок даних обліку для виявлення можливих арифметичних помилок. Як правило, в ході дослідження підраховуються кінцеві суми рахунків-фактур чи здійснюється перевірка самостійно підготовлених контрольних документів.

Якщо ціни продажу або умови продажу продукції визначаються індивідуально для кожного замовника, то аудитору необхідно впевнитися в тому, що вони були належним чином санкціоновані уповноваженою на це особою. У випадку, якщо продаж базується на виконанні деяких значних договорів, сума та опис фактично доставлених товарів (продукції) або наданих робіт і послуг повинні бути пов'язані з умовами таких угод (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 – Робочий документ перевірки фактичних цін при відображенні доходу від реалізації на ТОВ «БУДПЛЮС» за лютий 2018 року

Покупець	Вид заборгованості	Виручка від реалізації (грн.) згідно			Відхилення (грн.) (+,-)	
		Угода	Рахунків-фактур	Номенклатура цін	Рахунків-фактур	Номенклатури цін
ТзОВ «ЮНІКАМ»	Реалізація товарів	2563,2	2563,2	2560,6	-	+2,6
ТзОВ «Полімаш»	Реалізація БМР	17523,4	17436,3	17523,4	-	-87,1

Одночасно увага звертається на умови поставки для точного визначення моменту переходу права власності.

У випадку, якщо факт переходу права власності не можна встановити з наявної документації, необхідно проаналізувати платежі, отримані від замовника (покупця) в погашення дебіторської заборгованості, і на підставі цього зробити висновок про реальність угоди, відображеної на відповідних субрахунках рахунку 70.

Перевірка повноти відображення обліку реалізації продукції проводиться шляхом вибіркової перевірки накладних (чи документів, що їх замінюють) відділу продажу з рахунками-фактурами і даними бухгалтерського обліку. При проведенні такої перевірки аудитор повинен бути впевнений, що всі накладні зібрані і належним чином зберігаються у відділі продажу, що встановлюється шляхом аналізу порядкової нумерації таких документів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Робочий документ перевірки повноти відображення обліку доходів від реалізації на ТОВ «БУДПЛЮС» за березень 2018 року

Дата	Покупець	Вид заборгованості	Перевірка згідно		Відхилення (грн.) (+,-)
			Рахунків-фактур	Дані бухгалтерського обліку	
26.03	ПП «ТВП Техно»	Виконання БМР	3654,9	3622,8	-32,1

При перевірці своєчасності обліку доходів від реалізації, як правило, аудиторі необхідно порівняти дати, зазначені в товарно-транспортних накладних, з датами відповідних рахунків-фактур, датами записів по рахунках обліку реалізації та дебіторської заборгованості. Значні розбіжності в датах можуть свідчити про потенційні проблеми у своєчасності обліку реалізації (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Робочий документ перевірки своєчасності відображення доходу від реалізації на ТОВ «БУДПЛЮС» за квітень 2018 року

Покупець	Вид заборгованості	За даними рахунків фактур, актів виконаних робіт і послуг	За даними бухгалтерського обліку	Відхилення, дні
ДП «Завод УБ ВТ»	Виконання робіт	04.05.06	05.05.06	-1
ЗАТ «Грантекс»	Реалізація товарів	30.07.06	29.07.06	+1

При перевірці операцій з обліку інших операційних доходів та результатів від цих операцій ревізору необхідно перевірити такі доходи за кожною статтею.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат, аудитор порівнює фактично списані суми з нормами; при постійному списанні за нормами аналізують залишки в матеріальних звітах; при списанні понад норм з'ясовують причини і напрями віднесення перевитрат за даними зведених відомостей за відхиленнями; перевіряють правомірність віднесення такого виду витрат до статті «Виробничі запаси». При цьому були використані дані лімітно-забірних карток, актів-вимог, звітів про рух запасів, норм витрат, актів на списання палива, енергії, зведених відомостей за відхиленнями, карток розкрою, даних рахунків 20, 18, 23, 375.

Далі аудитором перевіряється складові витрат на виконання робіт. Об'єктами перевірки є відомість зведеного обліку витрат на виробництво в якій досліджуються собівартість робіт в розрізі статей калькуляції. За

напрямом перевірки складено робочий документ аудитора (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Робочий документ перевірки формування собівартості реалізації робіт ТОВ «БУДПЛЮС» за жовтень 2018 року

№	Назва статті витрат	Од.	Кількість	За даними під-ва, грн.	За даними аудитора, грн..	Відхилення
Витрати на виконання БМР по договору підряду №2108 від 09.11.2015						
1	Техновент Стандарт	куб. м	10368	4915,26	4915,26	-
2	Мін. Вата Igoyai 100, 1000x500x120мм	м.	435000	19213,95	19213,95	-
3	Вітрозахисна плівка	м.	7800	2527,20	2527,20	-
4	Дюбель 10/180 (100 шт.)	шт.	25000	3026,25	3026,25	-
5	Дюбель 10/180 (100 шт.)	шт.	6000	591,55	591,55	-
6	Дюбель 10/100	шт.	900000	2655,00	2655,00	-
Всього по матеріалах				32929,21	32929,21	-
7	Зарплата виробничого персоналу			1213,73	1213,73	-
8	Амортизація виробничих основних засобів, та інших необоротних активів			912,94	912,94	-
9	Зарплата загальновиробничого персоналу			840,87	840,87	-
10	Амортизація основних засобів, та інших необоротних активів загальновиробничого призначення			254,94	254,94	-
11	Оренда та утримання основних засобів, та інших необоротних активів загальновиробничого призначення			380,67	380,67	-
12	Інші загальновиробничі витрати			614,76	614,76	-
Всього по інших витратах					4217,91	-
Загальна собівартість одиниці продукції				37147,12	37147,12	-

Роблячи висновок, слід зазначити, що бухгалтерський облік складових реалізації робіт за конкретним договором здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства, про що свідчать результати перевірки. У такій послідовності вибірково шляхом проводиться перевірка операцій з отримання доходів та понесення витрат.

Крім того, при аудиторській перевірці матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесення витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту обліку витрат;
- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості

продукції (робіт, послуг);

- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на рахунки виробництва сум ПДВ;

- наявність фактів включення до собівартості робіт та послуг вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, ділянки тощо, але фактично не використаних у виробництві;

- правильність встановлення норм витрат сировини і матеріалів відповідно до рівня технічного стану і технології виробництва продукції;

- правильність оцінки і списання зворотних відходів. Такі відходи оцінюються за ціною їх можливого використання. При цьому до відходів не відносяться залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції, а також супутня продукція, перелік якої встановлюється в галузевих методичних рекомендаціях з обліку собівартості продукції;

- правильність списання недостач і втрат в межах норм природного убутку.

Перевірка достовірності формування прямих витрат на оплату праці. При проведенні такої перевірки аудитор порівнює обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами і розцінками, порівнює розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і витратами часу, що вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника, тарифних сіток і ставок), перевіряє правильність нарахування оплати праці. При цьому використовуються дані нарядів на відрядні роботи, відомостей норм і розцінок, тарифно-кваліфікаційних довідників, тарифних сіток, тарифних ставок, облікових реєстрів за рахунками 23, 66.

При перевірці правильності віднесення на собівартість відратувань на соціальні заходи необхідно звернути увагу на дотримання прямої залежності

джерела нарахування внесків до позабюджетних фондів від джерела нарахування самого фонду оплати праці. Тобто, необхідно встановити відповідність джерел виплати заробітної плати до джерел сплати внесків. Завданням аудитора при вивченні правильності формування собівартості робіт, послуг є перевірка правомірності віднесення таких витрат до складу прямих і, відповідно, включення їх до собівартості.

Наступним етапом перевірки є вивчення правильності формування інших прямих витрат. При проведенні такої перевірки необхідно враховувати, що до їх складу включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Окрім вивчення правильності формування елементів витрат, необхідно перевірити й інші питання.

Перевірка правильності розподілу накладних витрат відбувалася за даними відомостей і відповідних аналітичних статей за рахунком 91. При цьому перевіряється сума накладних витрат, яка підлягає розподілу; розрахунок нормальної потужності та сума витрат, яка їй відповідає; з'ясовується правильність їх розподілу між об'єктами витрат. Також необхідно перевірити, чи відповідає розмір нормальної потужності, який використовується при розподілі, тому, що зазначений в наказі про облікову політику підприємства. При цьому використовуються дані відомостей обліку загальновиробничих витрат, звіту про витрати матеріалів, відомості розподілу заробітної плати за напрямами витрачання, дані статистичної звітності про нормальну потужність підприємства за 3 роки тощо.

Після перевірки правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, аудитор перевіряв відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу, обґрунтованість вибору бази розподілу загальновиробничих витрат і її відповідності тій, що зазначена в наказі про облікову політику.

Вивчаючи склад адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, аудитор перевіряв правомірність віднесення витрат до адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат та кошторис, який застосовується на перевіряємому підприємстві.

На наступному етапі аудитор перевіряє повноту і своєчасність відображення даних, вказаних в облікових регістрах сумі і даті, до яких вони відносяться, з первинними документами (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Робочий документ перевірки повноти відображення витрат іншої операційної діяльності на ТОВ «БУДПЛЮС» за вересень 2018р.

Зміст операції	Перевірка згідно		Відхилення (грн.) (+,-)
	Первинних документів	Даних бухгалтерського обліку	
Списано інші кошти на адміністративні витрати	655,20	639,58	-15,62
Акцептовано рахунки кредиторів за послуги з обслуговування адміністративних будівель	1335,6	1336,6	+1,0
Створено резерв для покриття витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	9150,8	9152,3	+ 1,5
Списана собівартість реалізованих виробничих запасів	93,42	95,6	+ 2,18

На наступному етапі перевірки, використовуючи прийом арифметичної перевірки документів, аудитор перевіряє тотожність даних, відображених в облікових регістрах у Головній книзі та згідно даних журналів-ордерів та відображення у фінансовій звітності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Взаємна перевірка повноти відображення доходів та витрат в облікових регістрах та фінзвіті за 2018 рік

Рахунок	Доходи та витрати операційної діяльності згідно			Відхилення
	облікових регістрів, грн.	Головної книги, грн.	Звіту про фінансові результати, тис. грн.	
70	193895,60	193895,60	193,9	-
71	46605,30	46605,30	46,6	-
90	107098,60	107098,60	107,1	-
92	24576,30	24576,30	35,6	-

94	11049,10	11049,10		-
----	----------	----------	--	---

На останньому етапі перевірки доходів та витрат операційної діяльності встановлюється відповідність записів синтетичного та аналітичного обліку записам в Головній книзі (табл. 3.7).

Таблиця 3.7 – Перевірка кореспонденції рахунків з обліку доходів від реалізації на ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік

Зміст господарської операції	За даними обліку			За даними перевірки			Відхилення, грн.
	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	
Реалізовано товари ТзОВ «Агро-трейд»	361	702	7750,2	361	702	7750,2	-
Відображено суми, які не є доходом	702	704	6,3	704	361	6,3	-

Відповідно до положень МСА 230 «Документація» зібрана аудитором інформація, у тому числі і щодо витрат, доходів і фінансових результатів, має бути зафіксована у робочих документах. На завершальному (заклучному) етапі перевірки аудитор повинен узагальнити зібрані дані щодо витрат, доходів і фінансових результатів, скласти перелік виявлених ними помилок та порушень, оцінити суттєвість їх загального впливу на показники витрат, доходів і фінансових результатів у фінансовій звітності.

Специфічним аспектом перевірки витрат, доходів і фінансових результатів є аудит форми 2м «Звіт про фінансові результати». При цьому аудитор повинен переконатися, що підприємство дотримувалося при його складанні принципів нарахування та відповідності доходів і витрат, які передбачають співставлення доходів звітного періоду з витратами, які були здійснені для їх отримання і визнання їх у момент виникнення, незалежно від надходження чи сплати грошових коштів. Аудитору треба підтвердити кожен статтю звіту 2-м «Звіт про фінансові результати», який включає відображення фінансових результатів від звичайної діяльності (операційна,

інвестиційна та фінансова діяльність) та надзвичайних подій (записи на рахунках класів 7 та 9 рахунків) і відображає податки з прибутку від діяльності, а також чистий прибуток (збиток).

Обговоривши (за необхідності) виявлені помилки з керівництвом підприємства-клієнта, аудитор повинен скласти проміжний висновок щодо підтвердження перевірених витрат, доходів і фінансових результатів. Крім того, аудитор може виконати економічний ретроспективний, прогнозний та стратегічний аналіз результатів діяльності підприємства, визначити основні показники, що характеризують його фінансовий стан.

3.3 Заключні аудиторські процедури та напрямки удосконалення методики аудиту фінансових результатів

Письмове оформлення результатів аудиту – одне з найважливіших завдань аудиту. Своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів – необхідна умова успішного та ефективного проведення аудиту. Аудит завершується складанням детального аудиторського висновку (на вимогу фірми-клієнта додатково може бути складений аудиторський звіт).

Метою складання аудиторського висновку є:

1) надання висновку аудитором (аудиторською фірмою) про повноту, достовірність і неупередженість інформації щодо фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності, що розкривається у фінансовій звітності господарюючого суб'єкта;

2) довести до керівництва підприємств відомості про недоліки в облікових записах, в бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, що можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності;

3) внести конструктивні пропозиції щодо удосконалення систем

бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» [10] встановлює положення і надає рекомендації щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиторської перевірки фінансових звітів суб'єкта господарювання, проведеної незалежним аудитором. Багато рекомендацій можна адаптувати для підготовки аудиторських висновків щодо іншої фінансової інформації, а не лише фінансових звітів.

Аудитор повинен оглянути та оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу для висловлення думки щодо фінансових звітів. Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому.

Аудиторський висновок складається з таких елементів.

Заголовок. Аудиторському висновку треба дати відповідну назву. Доцільно використовувати термін “незалежний аудитор” для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами (наприклад посадовими особами суб'єкта господарювання, радою директорів) або від висновків інших аудиторів, від яких не вимагається дотримання етичних вимог, як від незалежного аудитора.

Адресат. В аудиторському висновку слід зазначити одержувача відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів.

Вступний або початковий параграф. До аудиторського висновку слід включити перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду. У висновку слід також зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є лише висловлення його думки щодо фінансових звітів на основі проведеної аудиторської перевірки.

Параграф, що описує обсяг. Аудиторський висновок повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, зазначаючи, що аудит було здійснено

відповідно до МСА або відповідних національних стандартів аудиту та практики. Аудиторський висновок повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Параграф, у якому висловлено думку аудитора. У параграфі, призначеному для висловлення думки аудитора, слід чітко описати, чи відображають фінансові звіти справедливо та достовірно (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності та чи відповідають вимогам законодавства.

Дата висновку. Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки.

Аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, якщо це доцільно, обома підписами.

Існують наступні види аудиторських висновків щодо перевірки фінансової звітності, які наведено в додатку Ц. Наведемо характеристику кожному виду висновку.

Позитивний (безумовно-позитивний), надається коли звітність забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності.

Умовно-позитивний – за виключенням визначених в аудиторському висновку обставин бухгалтерська звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку звітності.

Негативний – у зв'язку з певними обставинами звітність підготовлена таким чином, що вона не забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення

активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності.

Відмова від надання висновку – в результаті певних обставин аудитор не може виразити і не виражає думки в одній з наведених вище форм, при цьому у висновку повинна бути чітко вказана причина, за якою аудитор не може зробити висновку про достовірність звітності

Для ТОВ «БУДПЛЮС» аудитор складає безумовно-позитивний висновок (додаток Ш), оскільки було виконанні наступні умови: аудитор одержав всю інформацію й пояснення, необхідні для досягнення мети аудиту; надана інформація достатньою мірою відображає реальний фінансовий результат діяльності на підприємстві; наявні адекватні і достовірні дані з цих суттєвих питань; документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві обліковою політикою, яка, в свою чергу, відповідає П(С)БО; ф. 2-м «Звіт про фінансові результати» складена на основі дійсних облікових даних й не містить суттєвих протиріч; належним чином представлена за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Аудитор несе відповідальність за виражену в аудиторському висновку свою думку про події, які відбулись до дати, на яку складена бухгалтерська звітність і до дати підписання аудиторського висновку. Як додатковий документ складається «Аудиторський звіт». Отже, вищезазначені документи складаються на завершальному етапі аудиту.

Одним із пунктів договору між аудитором та підприємством-клієнтом є надання рекомендацій аудитора даному підприємству щодо подальшої фінансово-господарської діяльності та ведення бухгалтерського обліку. Тому після складання аудиторського висновку та звіту, аудитор розробляє рекомендації підприємству.

Процес аудиторської перевірки фінансової звітності не повинен зводитись лише до виконання встановлених стандартних аудиторських процедур.

Аудитор повинен творчо та відповідально відноситись до своїх обов'язків, старатись постійно підвищувати свою кваліфікацію, дотримуватись діючих правил, норм міжнародних стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Якщо аудит фінансових результатів діяльності підприємства буде нераціонально та неефективно побудований, то це зможе призвести до невиявлення викривлень, фальсифікацій у звітності, що надалі може негативно вплинути на прийняття управлінських рішень користувачами.

З метою удосконалення аудиту фінансових результатів пропонуємо:

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

- удосконалити методику складання та ведення аудиторських робочих документів та порядок реалізації результатів аудиту на підставі внутрішньо-фірмових стандартів аудиту;

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

- підвищити рівень поінформованості керівництва підприємства з питань аудиторських перевірок;

- дозволити використання аудитором індивідуального підходу до об'єкту перевірки;

- проведення повторної перевірки тих господарських процесів, які аудитор не підтвердив позитивним висновком;

- удосконалити документальне оформлення аудиторської перевірки.

Підвищення ефективності роботи неможливо без використання комп'ютерної техніки, яка вже знайшла своє застосування в роботі різних служб та підрозділів підприємства. Використання автоматизованої системи обробки інформації або автоматизованих робочих місць за різними розділами

аудиторської перевірки вносить до роботи аудиторських служб багато нового та значно полегшує їхню роботу в цілому. Тому доцільним буде, на ряду із вже створеними бухгалтерськими та аудиторськими про-грамами, створити більш удосконалену програму для проведення аудиторської перевірки, яка б охоплювала всі можливі види перевірок та формувала на їх основі готові висновки та можливі пропозиції. Така програма дала б можливість не лише швидко проводити арифметичну перевірку, перевірку кореспонденції рахунків, але й правильність заповнення документів та реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності в цілому.

Таким чином, проведення аудиту на малих підприємства має свої особливості, так як вони мають певні особливості організації господарювання, ведення бухгалтерського обліку та подання звітності. Це слід урахувати при дослідженні нормативної бази, що регулює діяльність малих підприємств.

Виходячи з зібраної інформації аудитор теоретично оцінює якість отриманих даних; для кожного типу важливих операцій він визначає ті процедури, які допоможуть йому впевнитись у правильності наданих для перевірки фінансових звітів.

Основними джерелами інформації для аудиту витрат, доходів та фінансових результатів слугують: ф.1м «Баланс»; ф.2м «Звіт про фінансові результати»; кошториси, плани, бюджети щодо доходів та фінансових результатів; договори на поставку продукції, реалізацію товарів та виконання робіт; облікові реєстри з відвантаження та реалізації продукції, товарів та робіт; акти приймання-передавання виконаних робіт; вимоги-накладні; рахунки-фактури; товарно-транспортні накладні; виписки банку; платіжні вимоги; бухгалтерські довідки; калькуляційні відомості; акти переоцінки, акти приймання-передавання, акти ліквідації, акти оприбуткування матеріальних цінностей; матеріали, зібрані аудитором під час огляду, спостереження за процесом відвантаження продукції, товарів, проведення експертиз, контрольних замірів, інвентаризації; відповіді на запит від

покупців, банків, юристів; Журнали та відомості за рахунками 23,26,28, 90-98, 70-75, 79; дані попередньої аудиторської перевірки; матеріали перевірок державними податковими органами та іншими уповноваженими службами.

В ході перевірки первинних документів істотних недоліків та помилок, які б суттєво вплинули на фінансову звітність, аудитором не встановлено. Всі документи складені та заповнені згідно вимог законодавчої та нормативно – правової бази України. Оцінюючи повноту інформації щодо виникнення доходів, потрібно впевнитись, чи всі роботи, що були виконані до кінця року, були віднесені до реалізованих. За певних умов існує ймовірність, що частина таких робіт можуть бути віднесені до іншого звітного періоду.

Письмове оформлення результату аудиту – одне з найважливіших завдань аудиту. Своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів - необхідна умова успішного та ефективного проведення аудиту . Аудит завершується складанням детального аудиторського звіту або на вимогу фірми клієнта аудиторського висновку.

ВИСНОВКИ

Фінансовий результат є основним показником ефективності діяльності підприємства в ринковій економіці. Кожен суб'єкт господарювання, незалежно від форми власності, особливу увагу звертає на процес формування, розподілу та використання фінансових результатів своєї діяльності.

Розуміння сутності та удосконалення облікового відображення фінансових результатів діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств.

В ході аналізу довідкової та навчальної літератури виявлено, що між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансові результати».

Зокрема, фінансовий результат як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку).

Загальні критерії визнання статей у фінансовій звітності – ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод і достовірна оцінка.

Недоліком законодавства України є те, що в нормативно-правових документах, які регулюють питання організації та ведення бухгалтерського обліку, відсутнє визначення поняття «фінансові результати», а обґрунтовано лише часткові щодо нього категорії. Хоча дане поняття використовується в бухгалтерському обліку та в Плані рахунків активів, капіталу і зобов'язань господарських операцій виділено рахунки, в назві яких є дефініція «фінансові результати».

Основним видом діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» є будівництво житлових і нежитлових будівель.

Позитивними моментами в діяльності ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік було: зростання суми дебіторської заборгованості, що вказує на зростання продаж підприємства, зменшення суми поточних зобов'язань, що вказує на зменшення залежності від кредиторів підприємства, зростанням суми нерозподіленого прибутку та чистого прибутку. Аналіз фінансових результатів від операційної діяльності свідчать про погіршення результатів реалізації на ТОВ «БУДПЛЮС» за 2018 рік в порівнянні з 2017 роком – чистий дохід від реалізації зменшився на 133,6 тис. грн. (59,21%). Інші операційні доходи за 2017-2018 рік зросли на 1 тис. грн. (102,19%), що характеризується позитивно. Однак, загальна сума доходів ТОВ «БУДПЛЮС» зменшилася на 132,6 тис. грн. (64,46%). Собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) зменшилася на 131,5 тис. грн. (44,89%), що характеризується позитивно і пов'язано з тим, що більшу частину собівартості реалізації складають собівартість БМР. З них матеріальні витрати незначні, оскільки підприємство здійснює роботи з використанням будівельних матеріалів замовника. Сума інших операційних витрат зменшилася на 8,4 тис. грн. (80,91%), що характеризується позитивно і пов'язано із скороченням адміністративних витрат в умовах жорсткої економії. Разом сума витрат зменшилася на 139,9 тис. грн. (50,50%).

Фінансовий результат до оподаткування зріс на 7,3 тис. грн. (108,07%), що характеризується позитивно. Позитивним моментом є також зменшення суми податку на прибуток на 10,5 тис. грн. (32,69%). Чистий прибуток ТОВ «БУДПЛЮС» зріс на 17,8 тис. грн. (123,77%). Це пов'язано з тим, що зменшення суми доходів відбувалося меншими темпами, ніж зменшення суми витрат підприємства.

Зростання показників прибутковості діяльності підприємства у 2018 році свідчить про позитивний момент діяльності підприємства, а пояснюється в першу чергу зростанням суми доходів та чистого прибутку

підприємства.

Коефіцієнт концентрації власного капіталу показує ступінь захищеності кредиторів. Так, у 2017 році коефіцієнт власного капіталу склав 7,3%, а у 2018 – 8,3%. Слід зазначити, що така ситуація є незадовільною для підприємства, оскільки оптимальним значенням вважається співвідношення 60% до 40% або 50% до 50%. Розрахунки показують, що імовірність банкрутства підприємства висока.

У бухгалтерському обліку фінансові результати формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів діяльності та включає: чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт послуг); інші операційні доходи; інші доходи, собівартість реалізації; інші операційні витрати; інші витрати; фінансові результати до оподаткування; податок на прибуток; чистий прибуток (збиток).

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від ефективності його організації. Оскільки фінансовий результат – прибутки або збитки – є арифметичним результатом порівняння доходів із затратами, організація обліку фінансового результату залежить уже від конкретних умов двох попередніх об'єктів організації: доходів та витрат.

Всі функції ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «БУДПЛЮС» здійснює головний бухгалтер.

Організація поточного обліку починається з вивчення складу облікових номенклатур, які повинні знайти відображення в системі облікових регістрів і розрахункових форм.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі обліку є первинний документ. До бухгалтерських документів ставлять такі вимоги: наявність обов'язкових спеціальних реквізитів, забезпечення контролю за господарськими фактами, виготовлення звітних даних, зручність обробки, чіткість, компактність тощо.

У регістрах бухгалтерського обліку ТОВ «БУДПЛЮС» відображають операцій в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Зміст, форму та порядок заповнення статей Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва, затвердженого у відповідності до П(с)БО 25.

Метою аудиту фінансової звітності є висвітлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх статевих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і підставлення фінансових звітів.

Реалізуючи функцію контролю, зовнішній аудитор має спланувати перевірку суб'єкта господарювання. Планування починається з визначення особливостей діяльності підприємства. Також проводиться тестування системи внутрішнього контролю, визначення аудиторського ризику та розробка загальної стратегії, плану та програми аудиту. Аудитор визначає обсяг господарських операцій і кількість первинних та зведених документів, що підлягають суцільній перевірці.

Після визначення суттєвості групи доходів і встановлення оцінки системи внутрішнього контролю й бухгалтерського обліку аудитор вирішує, які групи доходів він перевірятиме та із застосуванням якого методу організації перевірки (суцільного, вибіркового, комбінованого).

Важливим елементом аудиту є визначення впливу окремих факторів на величину фінансових результатів. Аудитор насамперед має оцінити вплив прогресивних факторів формування прибутку – зниження собівартості продукції, підвищення якості та поліпшення асортименту продукції. Виявляються також негативні фактори – завищення цін, тарифів, порушення встановлених стандартів тощо.

На основі комплексу аудиторських робіт і отриманої при цьому інформації складено аудиторський висновок, в якому аудитор висловлює думку про достовірність фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності.

Аудитором за необхідності можуть надаватися пропозиції щодо поліпшення системи бухгалтерського обліку і контролю на підприємстві.

Для вирішення проблем проведення аудиту пропонується

впроваджувати такі заходи: розробити єдину систему розрахунку вартості послуг аудиторської фірми; підвищити якість аудиту та ступінь довіри до вітчизняних аудиторів шляхом посилення вимог до підвищення кваліфікації та виконання аудиторами стандартів аудиту; вдосконалювати документальне оформлення аудиторської перевірки та комп'ютеризувати складання і збереження документів; підвищити рівень проінформованості керівників підприємства з питань аудиторських перевірок.

З метою удосконалення обліку фінансових результатів та з метою уникнення невідповідностей під час ведення бухгалтерського обліку за національними або міжнародними стандартами та для забезпечення прозорості й інформативності пропонується в Наказі про облікову політику підприємства виділити методичний блок щодо даних об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати.

Новизна дослідження полягає у визначенні поняття фінансового результату, що забезпечує достовірність та зрозумілість інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку і передбачає врахування інтересів різних користувачів господарської діяльності підприємства; виділення методичного блоку даних об'єктів, що забезпечать оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати; запровадження єдиних класифікаційних ознак обліку доходів, витрат та фінансових результатів.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації процесу управління фінансовими результатами шляхом їх адаптації до умов системи контролінгу, які можуть бути впроваджені у діяльність ТОВ «БУДПЛЮС», що дозволить посилити інформаційну і контрольну функції управління цими операціями на досліджуємому підприємстві.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Ануфрієв В. Є. Облік формування фінансового результату та розподіл прибутку організації *.Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. №10. С. 85-88.
2. Білик М. Д., Білик Т.О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування : монографія. Київ : КНУТД, 2012. 280 с.
3. Бондаренко Н. О., Понікаров В. Д. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2014. 299 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
5. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2014. 654 с.
6. Власова Н. О., Мелушова І. Ю. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі: монографія. Харків : Харківський державний університет харчування і торгівлі, 2008. 259 с.
7. Вороніна О. О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Харків, 2009. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 23.09.2019).
8. Гордієнко Д. Д. Економічний тлумачний словник. [Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.)]. Київ : КНТ, 2007. 360 с.
9. Господарський кодекс України від 15.12.2005 №3202–IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 22.09.2019).
10. Дрозд І. К. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / за ред. І. К. Дрозд. Київ : Сова, 2013. 207 с.

11. Дубініна М. В. Інституціональний механізм контролю за формуванням результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. *Управління розвитком*. 2016. №7 (128). С. 35-39.
12. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.08.2019).
13. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затверджена постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. №22-IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.08.2019).
14. Лозовицький С. П., Лозовицька Д. С. Організація обліку, контролю та аналізу: навч. посіб. Львів : Вид-во Львів. комерц. акад., 2016. 382 с.
15. Методичні рекомендації бухгалтерського обліку малими підприємствами від 25.06.2003р. №422 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2019).
16. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом МФУ від 28.03.2013 №433 (із змінами і доповненнями) URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2019).
17. Мезенцева Н. М., Гольчановська Л.С., Кирику В.В. Сучасні дефініції фінансових результатів підприємства. *Бізнес навігатор*. 2019. №3(52). С.115-119.
18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСФЗ 1) Подання фінансової звітності IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.08.2019).
19. Міжнародні стандарти аудиту: схеми і таблиці : навч. посіб. / О. А. Петрик, А. Ж. Пшенична, О. В. Артюх-Пасюта, А. І. Мілька. Полтава : ПУЕТ, 2013. 301 с.
20. Мочерний С. В., Ларіна Я. О., Устенко О. А., Юрій О. І. *Економічний енциклопедичний словник*: в 2 т. / ред. О. В. Мочерного. Львів : Овіт, 2005.

616 с.

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 07.02.2013 №73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.08.2019).

22. Пантелєв В. П. *Словник бухгалтера та аудитора*. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агенство», 2009. 239 с.

23. Пирець Н. М., Панфілова Я. Б. Особливості обліку фінансових результатів згідно з національними та міжнародними стандартами. *Економічний простір*. 2017. №62. С. 228 – 234.

24. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. №2755–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).

26. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 №419 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).

27. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою КМЦУ від 22.01.1996р №116 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2019).

28. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 14.09.2019).

29. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом МФУ від 02.09.2014 №879 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2019).

30. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському

- обліку, затверджено наказом МФУ від 24.03.1995 №88 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019). 12.
31. Про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Положення НБУ затверджене Постановою Правління НБУ від 29.12.2017р. №148 (зі змінами та доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
32. Положення про форму та зміст розрахункових документів, затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 01.12.2007 №614, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 05.02.2007 за №105/5296. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
33. 15. П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом МФУ від 28.05.1999 №137 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
34. П(с)БО 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 №92 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
35. П(с)БО 9 «Запаси», затверджене наказом МФУ від 20.10.1999 №246 (із змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
36. П(с) БО 14 «Оренда», затверджене наказом Мінфіну України від 28.07.2000р. №181 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
37. П(с)БО 15 «Дохід», затверджене наказом Мінфіну України від 29.11.1999р. №290 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
38. П(с)БО 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 №318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).
39. П(с)БО 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом МФУ від 28.04.2001 №205 (зі змінами і доповненнями).

URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).

40. П(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 №193 (зі змінами і доповненнями).

URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.09.2019).

41. П(с)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.2000 №25 (зі змінами і доповненнями).

URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 23.08.2019).

42. Прохар Н. В., Ночовна Ю. О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.

43. Скалюк Р. В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету* : збірник наукових праць. Кіровоград : Кіровоградський національний технічний університет, 2010. Випуск 18, частина 1. С. 135-141.

44. Стецюк П. А. Економічна сутність фінансових ресурсів. *Фінанси України*. 2007. №1. С. 129–143.

45. Уткіна Н.В. Економічний зміст фінансових результатів діяльності підприємства: історичний аспект. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. №11. С. 133-137.

46. Фецович Т. Р. Формування фінансових результатів підприємств. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2015. №36. С. 405- 410.

47. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 03.05.2019).

48. Шипіна С. Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2012. №1 (59). С. 229-232.

49. Doing Business 2015 Going Beyond Efficiency / Comparing business regulation for domestic firms in 189 economies. URL: http://www.doingbusiness.org/~/_media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf (дата звернення: 25. 09. 2019).

50. Kałużny S. Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka: [podręcznik akademicki] / S. Kałużny. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. 299 p.
51. Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej / [pod redakcją naukową prof. dr. hab. Bronisława Micherdy]. Kraków: Uniwersytet ekonomiczny w Krakowie, 2013. 660 p.
52. Державний комітет статистики України URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> – (дата звернення: 25. 09. 2019).
53. Паспорт Дніпропетровської області за 2017 рік URL: <http://www.adm.dp.gov.ua> (дата звернення: 25. 09. 2019).