

**ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ**

Врублевська Олеся Богданівна

**ОБЛІК, ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ І ЗОВНІШНІЙ АУДИТ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА
(на прикладі СФНВГ «Коваль»)**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит

АВТОРЕФЕРАТ
дипломної роботи на здобуття освітньо-кваліфікаційного
рівня «магістр»

Тернопіль – 2017

Дипломною роботою за ОКР «Магістр» є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту
Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя
Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Королюк Тетяна Миколаївна
Тернопільський національний технічний
університет імені Івана Пулюя

Рецензент: кандидат технічних наук, доцент
кафедри економічної кібернетики
Дмитрів Дмитро Володимирович
Тернопільський національний технічний
університет імені Івана Пулюя

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
кандидат економічних наук, доцент

Білоус О.С.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки діяльність суб'єктів господарювання спрямована на отримання максимально можливої економічної вигоди, що знаходить свій прояв у фінансових результатах. Останній відображає всі сторони діяльності підприємства – рівень його технологій та організації виробництва, ефективність системи управління, контроль за рівнем витрат тощо. Фінансовий результат господарювання підприємства, що виступає у формі прибутку або збитку, відображає ефективність його операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та служить основним критерієм стратегії суб'єкта господарювання. Фінансові результати, за позитивного їх значення, є джерелом платежів до бюджету, а також розширеного відтворення виробництва. В рамках управління фінансами підприємств забезпечення позитивного фінансового результату (прибутку) складає одну з ключових позицій. Визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування й обліку. Тому він завжди був і залишиться об'єктом постійних досліджень.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних питань обліку фінансових результатів діяльності підприємств зробили як вітчизняні вчені та науковці: Ю. А. Верига, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, А. М. Герасимович, З. В. Гуцайлюк, В. І. Єфименко, О. В. Карпенко, Г. Г. Кірейцев, М. М. Коцупатрий, М. В. Кужельний, Є. В. Мних, В. Б. Моссаковський, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, так і провідні зарубіжні вчені-економісти: Є. Бриттон, К. Ватерсон, Г. А. Велш, Ф. Вуд, К. Друрі, О. І. Нечитайло, С. А. Ніколаєва, Н. Роберт, Є. Хелферт, Д. Г. Шорт. Проблеми аналізу знайшли відображення у працях вітчизняних і зарубіжних дослідників: Ф. Ф. Бутинця, В. П. Завгороднього, О. П. Ільїної, Р. Ентоні, Г. В. Савицької. Питаннями аудиту формування фінансових результатів та відображення їх у звітності займаються Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. І. Єфименко, С. Я. Зубілевич, О. А. Петрик, О. Ю. Редько, В. В. Сопко.

Проте в контексті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами та наявності значних змін у законодавчому забезпеченні виникає ряд питань з організації та методології обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів підприємств, які вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямів їх удосконалення. Зокрема, це питання облікової політики та її впливу на фінансові результати діяльності підприємств; усунення існуючих протиріч у класифікації витрат діяльності підприємств; удосконалення організаційно-методичних підходів до обліку фінансових результатів діяльності підприємств, методичних підходів до аналізу та аудиту фінансових результатів. Таким чином, недостатність теоретичного забезпечення і відсутність науково-обґрунтованих рекомендацій з відображення в

бухгалтерському обліку фінансових результатів на підприємствах обумовили актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета дипломної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку, економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів, підвищення їх оперативності, аналітичності, орієнтації на прийняття управлінських рішень.

Реалізація поставленої мети знайшла відображення у вирішенні такого комплексу завдань:

- дослідити “фінансові результати” як об’єкт обліку, визначити структурні переваги їх формування в сучасній обліковій практиці;
- розкрити основні класифікаційні ознаки фінансових результатів;
- вивчити та узагальнити нормативно-правові підходи до обліку фінансових результатів;
- критично проаналізувати стан обліку фінансових результатів, виявити недоліки в організації та методиці, встановити причини та розробити пропозиції, спрямовані на їх усунення;
- уточнити структуру Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з метою його удосконалення;
- розкрити організаційні та методичні підходи до економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів;
- проаналізувати динаміку та структуру фінансових результатів підприємства;
- оцінити рентабельність діяльності підприємства;
- вивчити підходи до організації охорони праці на підприємстві та забезпечення безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Об’єктом дослідження є процес формування фінансових результатів на підприємствах України.

Предметом дослідження є організація і методика обліку, економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів на підприємствах в умовах ринкової економіки.

Методи дослідження. Теоретичним та методичним базисом є системний підхід і діалектичний метод пізнання щодо дослідження явищ. Використано такі методи дослідження: теоретичного узагальнення і порівняння (розкриття природи поняття “прибуток”), абстрактно-логічний метод (дослідження класифікації фінансових результатів діяльності), аналізу і синтезу (дослідження методики обліку фінансових результатів діяльності), методи економічного аналізу (вивчення динаміки та структури доходів, витрат й фінансових результатів діяльності, оцінки рентабельності), методи абстрагування (визначення основних підходів економічного аналізу фінансових результатів діяльності), методи індукції та дедукції (вивчення етапів процесу зовнішнього аудиту фінансових результатів діяльності), узагальнення і реалізації результатів (при формуванні висновків та пропозицій).

Інформаційною базою дипломної роботи є законодавчі, нормативні, інструктивні документи України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, періодичні видання, матеріали збірників наукових праць та конференцій, статистичні дані, результати особистого спостереження з питань організації та методики обліку, економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів підприємств, фінансова звітність СФНВГ “Коваль”.

Наукова новизна отриманих результатів дипломної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні й розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку, економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства:

- з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів запропонована класифікація фінансових результатів підприємства, яка містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку;

- для чіткого розмежування результатів за видами діяльності запропоновано ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, що дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що впровадження викладених пропозицій і рекомендацій щодо удосконалення організації та методики обліку, економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів підприємства дозволить значно підвищити достовірність, оперативність, аналітичність та співставність облікових даних, полегшить виявлення резервів об’єктивного зниження витрат та збільшення доходів, сприятиме одержанню повної, достовірної та своєчасної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення дипломної роботи оприлюднені та отримали схвальну оцінку на V Міжнародній науково-технічній конференції молодих учених та студентів “Актуальні задачі сучасних технологій” (м. Тернопіль, 17-18 листопада 2016 р.).

Публікації. За темою дипломної роботи опубліковано 1 наукову працю (тези доповідей) загальним обсягом 0,05 друк. арк.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, шести розділів і висновків (обсягом 122 сторінки), списку використаних джерел (115 найменувань на 11 сторінках), 5 додатків (на 5 сторінках). У роботі розміщено 21 таблиця та 11 рисунків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми, проаналізовано сучасний стан та доведено необхідність поглиблення досліджень обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів, сформовано мету і завдання дипломної роботи, її

об'єкт та предмет, розкрито наукову новизну та практичне значення одержаних результатів, подано обсяг і структуру роботи.

У першому розділі “**Теоретико-правові основи обліку фінансових результатів**” проведено дослідження поняття “прибуток” як економічної категорії та об'єкта обліку, розкрито класифікацію фінансових результатів, запропоновану різними вченими-економістами та визначену відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, досліджено нормативно-правове регулювання обліку фінансових результатів.

Фінансовий результат – це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. Поняття фінансового результату тісно пов'язане з поняттями прибутків та збитків, вважається, що прибуток є синонімом фінансового результату. Прибуток є основним джерелом фінансування розвитку підприємства, удосконалення його техніко-технологічної бази, забезпечення всіх форм інвестування.

На протязі декількох століть економістами-класиками досліджувалась сутність поняття «прибуток» та висловлювались різні концепції його формування. В економічній літературі одні автори розглядають прибуток у вигляді заробітної плати, відсотку та ренти, інші стверджують, що – це відсоток на капітал. В марксистській літературі прибуток розглядається у вигляді перетвореної форми додаткової вартості, створеною найманою працею. В США та інших країнах з розвинутою ринковою економікою поширена концепція, за якою прибуток є винагородою за підприємницькі здібності. При цьому, на думку більшості авторів, головним джерелом прибутку є капітал. Сучасні українські вчені у галузі бухгалтерського обліку, такі як Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Н.М. Ткаченко розглядають прибуток відповідно до національного П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, а саме: прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. О.В. Лишилєнко та В.Г. Швець прибуток трактують як джерело господарських засобів і відповідних резервів, збільшення капіталу в результаті діяльності та фінансовий результат. М.В. Кужельний та В.Г. Лінник розуміють прибуток як частину чистого доходу та джерело власних коштів підприємства.

Важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування фінансових результатів та напрямки їх використання має науково обґрунтована класифікація. За джерелами формування прибутку в обліку розрізняють класифікаційні ознаки, які ґрунтуються на видах діяльності підприємства. Так, Н(С)БО 1 передбачений розподіл фінансових результатів на наступні види: валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат від оподаткування та чистий фінансовий результат, сукупний дохід. Ознаки класифікації фінансових результатів повинні враховувати організаційну структуру та особливості діяльності досліджуваних підприємств. Запропонована класифікація фінансових результатів містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку з метою підвищення

аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів (рис. 1).

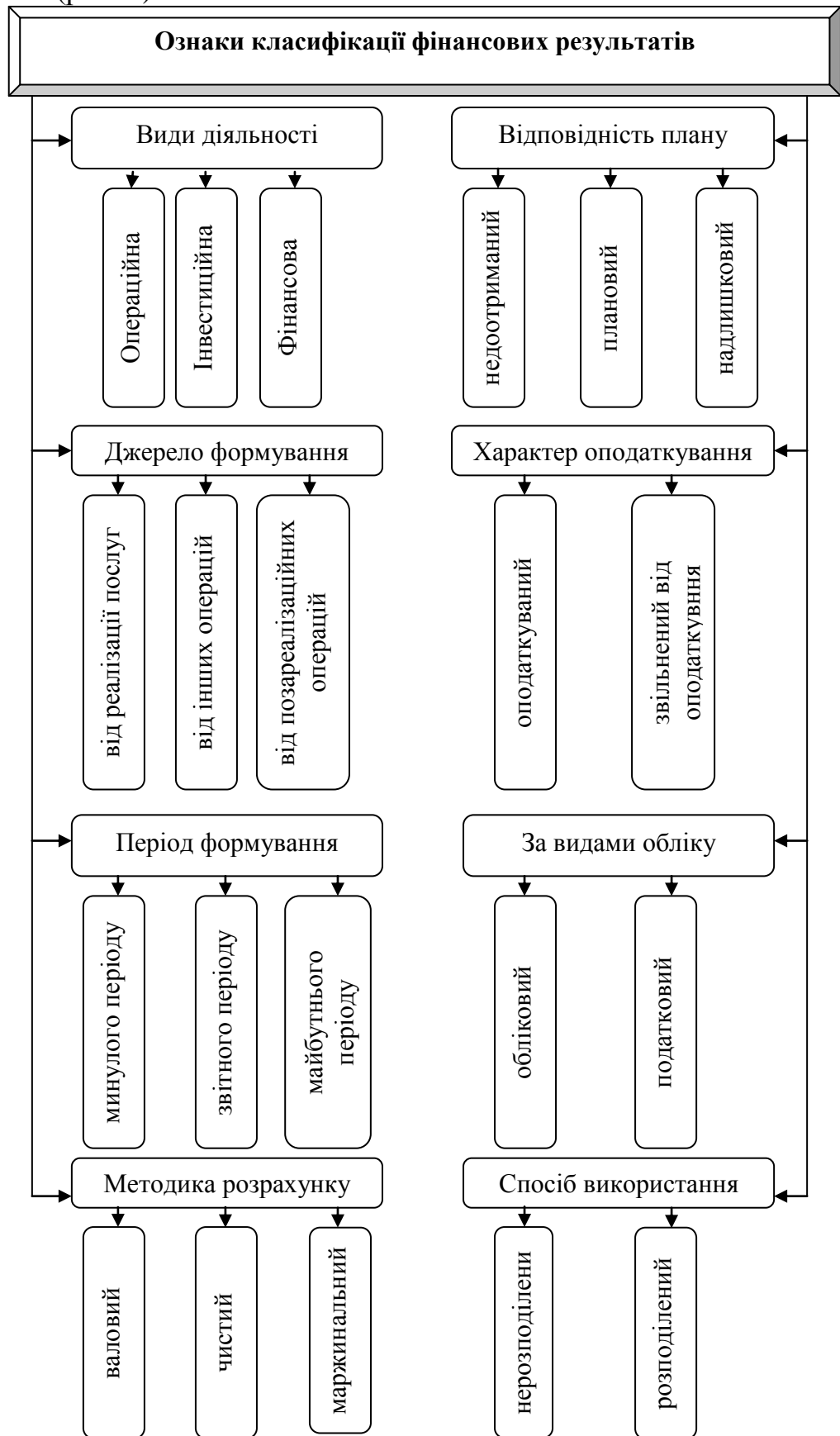


Рис. 1. Класифікація фінансових результатів

Нормативно-правове регулювання обліку фінансових результатів охоплює ряд нормативно-правових актів, які мають різну юридичну силу, відповідно до якої їх можна розподілити по рівнях: законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий.

У другому розділі “Сучасний стан та напрямки удосконалення обліку фінансових результатів СФНВГ “Коваль” з’ясовано сучасний стан обліку фінансових результатів, визначено особливості документального оформлення операцій з обліку фінансових результатів та розкриття інформації про фінансові результати в облікових регістрах та у фінансовій звітності, обґрунтовано напрями їх вдосконалення.

Основною метою фінансового обліку є визначення фінансових результатів господарюючого суб’єкту. Бухгалтерський прибуток є приростом власного капіталу суб’єкту господарювання за звітний період за даними бухгалтерського обліку, в якому відображаються лише ті доходи і витрати, які можуть бути точно визначені та оцінені. У фінансовому обліку інформація про фінансовий результат формується поступово від усіх видів діяльності, що сприяє задоволенню потреб різних груп користувачів фінансової звітності. Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого фінансового результату (прибутку/збитку) звітного періоду.

Фінансові результати СФНВГ “Коваль” поділяються на прибуток (збиток) від операційної, фінансової, іншої діяльності та сукупний дохід. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку фінансових результатів передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який має три субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

Результат від різних видів діяльності є розрахунковим показником, який отримують в результаті співставлення відповідних доходів і витрат. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку прибутків і збитків передбачено рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», який має три субрахунки: 441 «Прибуток нерозподілений»; 442 «Непокриті збитки»; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». Таким чином, на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від різних видів діяльності СФНВГ “Коваль” за звітний період – основної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності.

Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямом розвитку системи обліку, оскільки дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. У даному контексті для СФНВГ “Коваль” важливим є розмежування результатів їхньої операційної

діяльності з виділенням результатів основної (виробничо-збутової) діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Обґрунтуванням такого твердження є той факт, що основним джерелом отримання прибутку підприємств є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг). Відповідно до вищеподаних пропозицій та НП(С)БО 1 розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності СФНВГ “Коваль” (рис. 2).

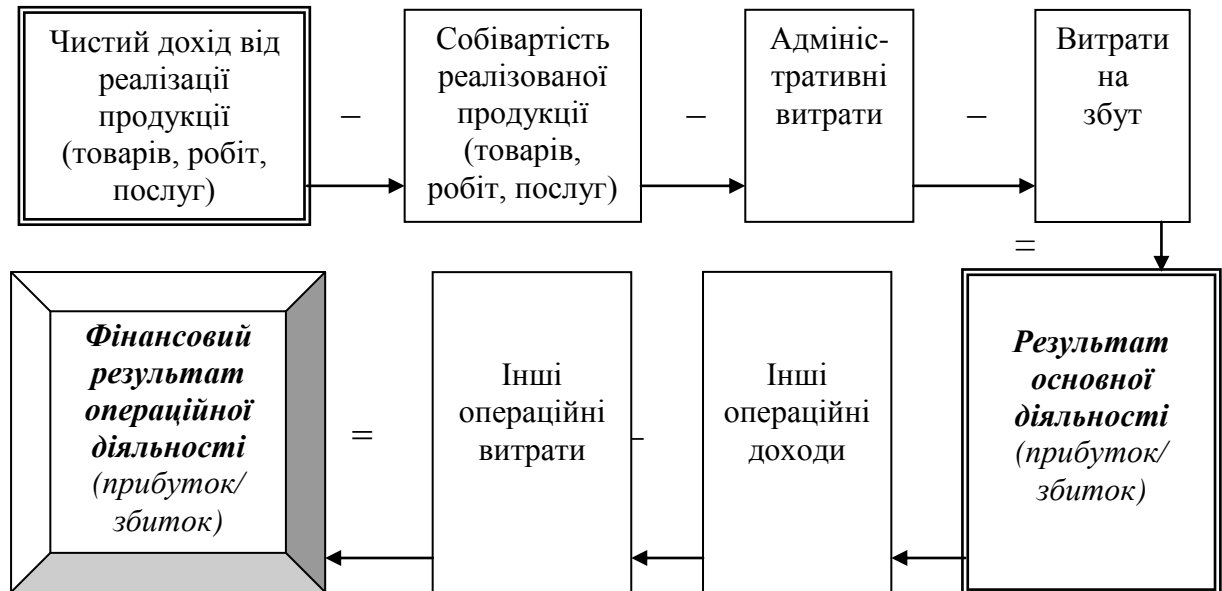


Рис. 2. Модель формування фінансового результату операційної діяльності СФНВГ “Коваль”

Як видно з рис. 4, результат основної діяльності (прибуток чи збиток), тобто результат виробничо-збутових процесів, визначається як різниця чистого доходу та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат і витрат на збут. Операційний фінансовий результат – це синтетичний показник, який формується шляхом додавання результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Останній, в свою чергу, визначається як різниця інших операційних доходів і витрат.

Відповідно до моделі формування фінансових результатів постає потреба у розмежованому відображенні фінансових результатів в обліку. Для вирішення поставленого завдання нами пропонується введення відповідних аналітичних рахунків до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “Результат основної діяльності” і 7912 “Результат іншої операційної діяльності”. Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту. На основі вищезазначених пропозицій з удосконалення організації обліку фінансових результатів операційної діяльності нами побудовано схему їх визначення, зображену на рис. 3.

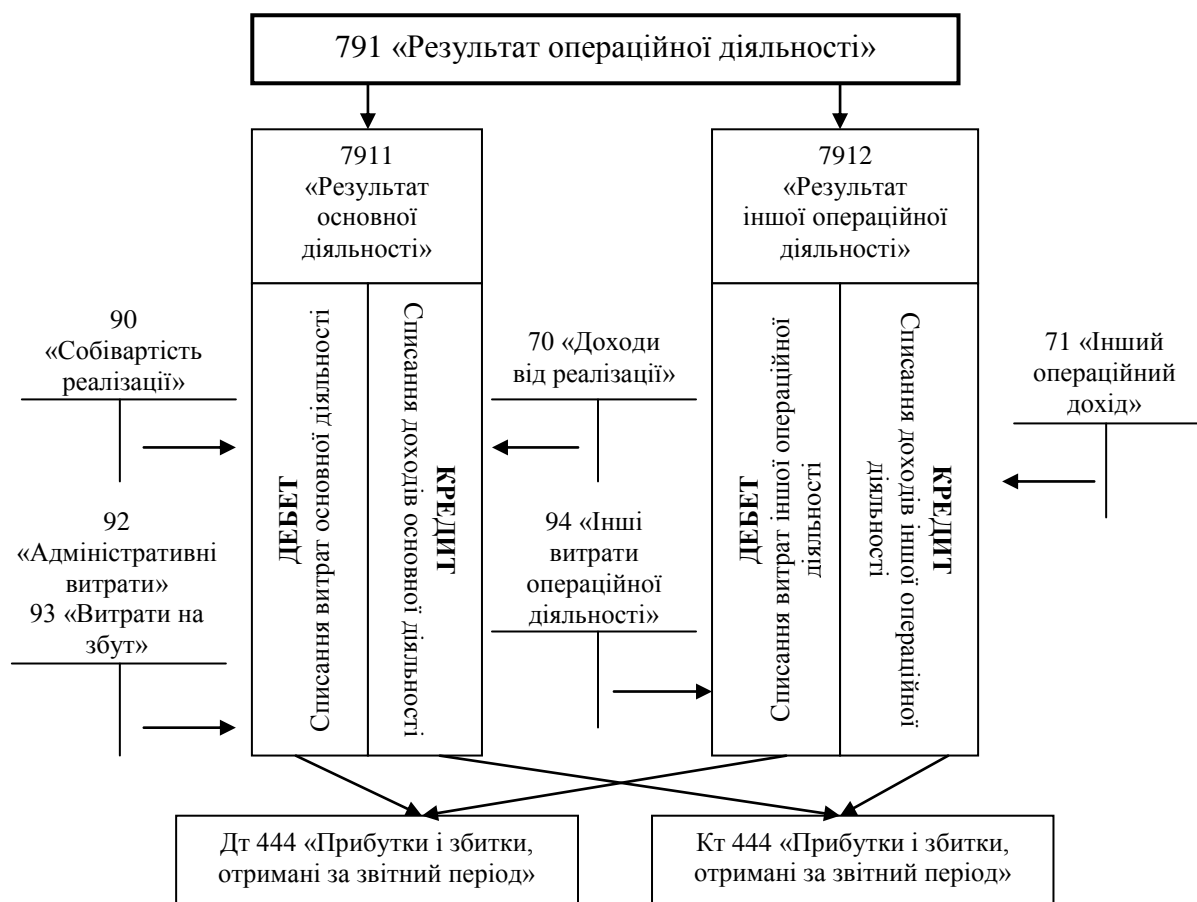


Рис. 3. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності СФНВГ «Коваль»

Як видно з рис. 5, на дебет рахунка 7911 «Результат основної діяльності» ми пропонуємо списувати витрати основної діяльності з кредиту рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», а на його кредит – доходи від основної діяльності з дебету рахунка 70 «Доходи від реалізації». Порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 дає можливість визначити прибуток (якщо сума за кредитом перевищує суму за дебетом) чи збиток (якщо сума за дебетом перевищує суму за кредитом) в результаті основної (виробничо-збутової) діяльності. На дебет рахунка 7912 «Результат іншої операційної діяльності» нами пропонується списувати витрати іншої операційної діяльності з кредиту рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», а на його кредит – доходи від іншої операційної діяльності з дебету рахунка 71 «Інший операційний дохід». При перевищенні суми за кредитом від суми за дебетом на рахунку 7912 підприємство отримало прибуток від іншої операційної діяльності, у протилежному випадку – збиток від іншої операційної діяльності.

Більшість напрямків розподілу прибутку передбачають виконання головної мети діяльності підприємства – максимізацію прибутку, збільшення вартості підприємства. В такому випадку значна кількість положень обраної місії підприємства щодо корпоративних цінностей, культури залишаються лишень ефективним маркетинговим ходом із здобуття позитивного іміджу, збільшення обсягів реалізації продукції, підвищення курсу акцій компанії.

Враховуючи основний постулат системи розподілу прибутку – прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства, використовується ним самостійно. СФНВГ “Коваль” після сплати податків самостійно визначає напрямки використання прибутку. На перший погляд процес прийняття даного рішення має простий індивідуальний характер, проте, в даному випадку слід враховувати інтереси акціонерів та трудового колективу, що передбачатиме ускладнення процесу прийняття рішень в міру зростання значення фондового ринку та профспілкового руху в країні.

Для узагальнення інформації про доходи і фінансові результати Методичними рекомендаціями із застосування реєстрів бухгалтерського обліку передбачається використання Журналу 6, який складається із двох розділів. В першому розділі узагальнюється інформація про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності й фінансових результатів підприємства. Інформація подається у вигляді оборотно-шахової відомості по кредиту відповідних рахунків доходів (70-76, 79) за дебетом рахунків їх утворення. Розділ II Журналу 6 – це аналітичне зведення даних по інших операційних доходах: доходах від участі в капіталі, інших фінансових доходах, інших доходах.

Журнал 6 не містить детальної інформації про порядок формування фінансових результатів від різних видів діяльності СФНВГ “Коваль”, яка, на нашу думку, є дуже корисною для прийняття управлінських рішень. Тому пропонується ввести до Журналу 6 Розділ III “Аналітичні дані до рахунку 79 “Фінансові результати”, в якому розкривається аналітична інформація про фінансові результати від операційної діяльності, фінансових операцій, іншої діяльності. Пропонується наводити інформацію як в дебет рахунку 79 з кредиту відповідних рахунків, так й з кредиту рахунку 79 в дебет відповідних рахунків.

Зміни механізму визначення фінансових результатів операційної діяльності зумовлюють потребу відповідних змін змісту Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що згідно наведених пропозицій передбачає: виділення статті “Результат основної діяльності”, статті “Результат іншої операційної діяльності” та визначення фінансових результатів операційної діяльності (прибутку/збитку) як алгебраїчну суму результату основної діяльності та результату іншої операційної діяльності. Складання та використання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) з урахуванням запропонованих змін дозволить конкретизувати інформацію без надмірної її деталізації, що є важливим для забезпечення потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

У третьому розділі “Методичні та організаційні підходи до економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів СФНВГ “Коваль” визначено організаційні аспекти та основні напрямки економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів, проведено дослідження їх методики, вивчено значення аналітичних процедур в процесі аудиторської перевірки фінансових результатів.

На підставі вивчених літературних джерел визначено основні завдання, об'єкти та етапи економічного аналізу фінансових результатів діяльності СФНВГ "Коваль". Аналіз прибутку проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній період. Під час аналізу необхідно дати оцінку темпів зростання прибутку в цілому і окремо по кожній його складовій; вивчити та розрахувати фактори, що впливають на зміну прибутку, і визначити рівень їх впливу; виявити резерви збільшення прибутку; дати оцінку рівня рентабельності підприємства. Основні завдання, об'єкти та етапи аналізу фінансових результатів діяльності СФНВГ "Коваль" на підставі вивчених літературних джерел наведено на рис. 4.

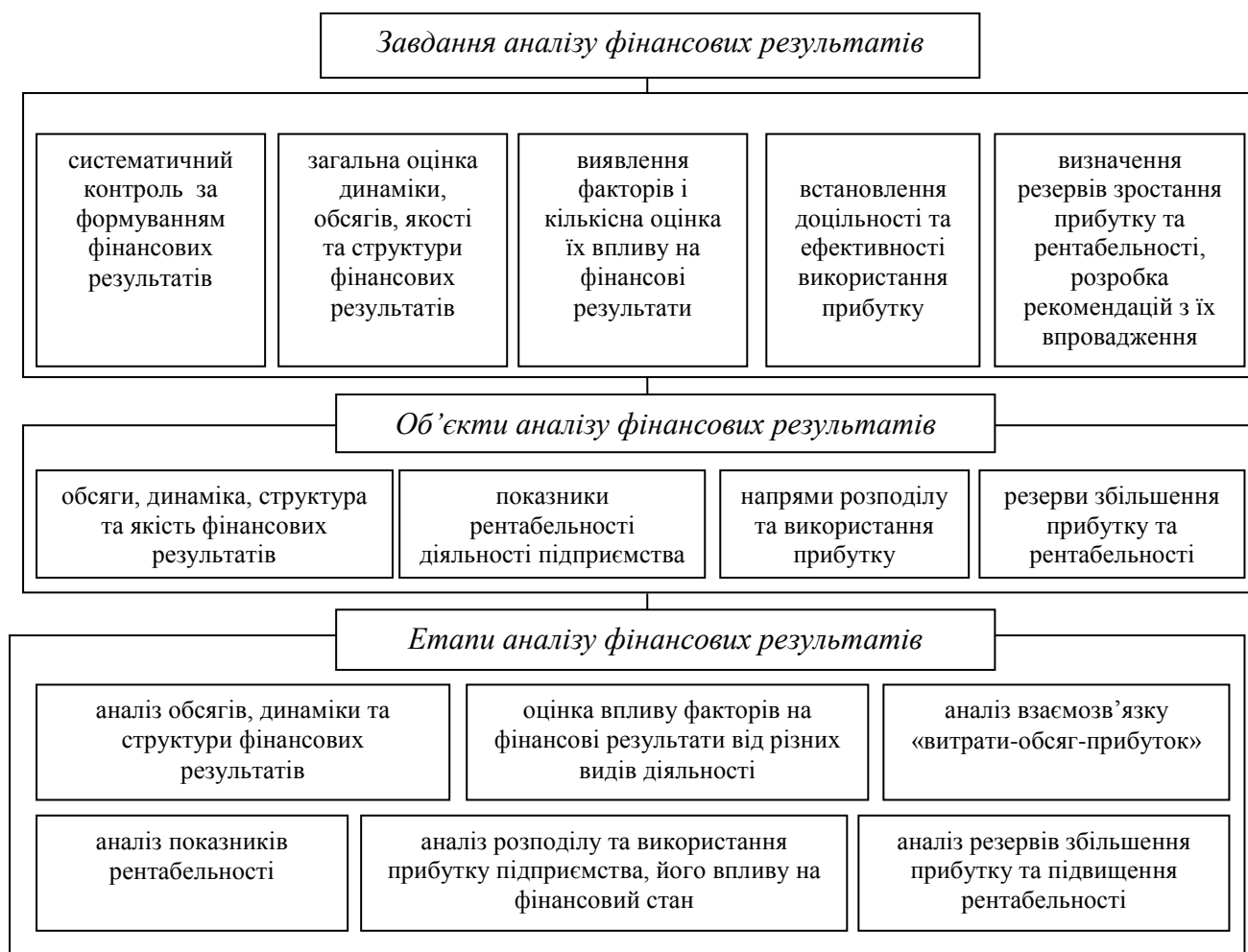


Рис. 4. Загальна модель економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства

На сьогодні зовнішній аудит фінансових результатів як вид контролю є необхідним і обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – це передумова успішного функціонування суб'єктів господарювання. Визначено послідовність організації та проведення зовнішнього аудиту фінансових результатів на СФНВГ "Коваль" (планування; вивчення; оцінювання; встановлення достовірності; звітування) (рис. 5). Кожному з етапів відповідають певні аудиторські процедури під час здійснення аудиту

фінансових результатів. Обґрунтовано значення аналітичних процедур в аудиті фінансових результатів підприємства.



Рис. 5. Процес зовнішнього аудиту фінансових результатів СФНВГ “Коваль”

У четвертому розділі “Аналіз динаміки і структури фінансових результатів СФНВГ “Коваль” проаналізовано рівень показників фінансових результатів досліджуваного підприємства, проведено аналіз фінансового результату від операційної діяльності підприємства.

Аналіз фінансових результатів проводиться методом порівняння фактичних даних за звітний період з фактичними даними за попередній

період. Під час аналізу необхідно дати оцінку темпів зростання фінансових результатів в цілому і окремо по кожній його складовій; вивчити та розрахувати фактори, що впливають на зміну фінансових результатів, і визначити рівень їх впливу; виявити резерви збільшення фінансових результатів; дати оцінку рівня рентабельності підприємства

Сума фінансових результатів від операційної діяльності у 2015 році зазнала значних коливань: чистий дохід збільшився на 57,54% при збільшенні валового прибутку (у 7,2 рази) та інших операційних доходів (на 78,97%). Відповідно прибуток від операційної діяльності також зріс у 3,8 рази. Це стало наслідком збільшення обсягу продажу продукції та зменшення собівартості реалізованої продукції. Крім того, в 2015 р. порівняно з 2014 р. відбулося збільшення адміністративних витрат (на 185 тис. грн.), витрат на збут (на 426 тис. грн.) та фінансових витрат (на 20 тис. грн.). Основою для формування фінансового результату діяльності СФНВГ “Коваль” в 2015 р. була в цілому операційна діяльність. Чистий фінансовий результат в 2015 р. порівняно з 2014 р. на 12795 тис. грн.

Аналіз даних про доходи підприємства у 2015 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 0,48 пункти збільшились інші операційні доходи, чистий дохід від реалізації продукції та інші доходи зменшились відповідно на 0,25 та 0,13 пункти. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів займає чистий дохід від реалізації продукції (96,08% в 2014 р., 95,83% в 2015 р.). У цілому така ситуація зумовлена основною спрямованістю діяльності підприємства – виробництвом зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Аналіз динаміки та структури фінансових результатів звітного періоду та оцінка структурних зрушень засвідчили, що на кінець 2015 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 12864 тис. грн. в 2015 р. порівняно з 2014 р. Фінансова діяльність підприємства в 2015 р. була збиткова і збиток збільшився на 42 тис. грн.

Об’єктом особливої уваги на будь-якому підприємстві є прибуток від операційної діяльності, тому що його розмір складає основну частину прибутку від діяльності підприємства. У процесі аналізу вивчаються динаміка, визначаються чинники, що впливають на зміну його суми. Підприємство в 2014 р. було збитковим, однак у 2015 році збитки зменшилися і СФНВГ “Коваль” отримало прибуток від операційної діяльності на суму 9459 тис. грн. Мало місце збільшення інших операційних доходів, темп росту яких в 2015 р. становив 178,97%. Адміністративні витрати та витрати на збут зросли відповідно на 122,56% і 142,43%. Сума інших операційних витрат протягом 2013-2015 рр. коливалася, і на кінець 2015 р. зменшилися до 469 тис. грн.

У п’ятому розділі “Аналіз та оцінка рентабельності діяльності СФНВГ “Коваль” проведено оцінку ефективності діяльності підприємства, проведено факторний аналіз рентабельності підприємства.

Суб'єкти господарювання, які зацікавлені у віддачі від використовуваних ресурсів і вкладеного капіталу, аналізують співвідношення отриманого ефекту з понесеними витратами (використаними ресурсами). Для цього обчислюються відносні показники ефективності – рентабельність (яка іноді ототожнюється з прибутковістю і дохідністю). Аналіз ефективності діяльності підприємства проводився за групами відносних показників: витратними, ресурсними і доходними показниками. За даними табл. 5.1 рівень показників ефективності діяльності СФНВГ “Коваль” є різним і можна відмітити їх коливання протягом 2013-2015рр. Зокрема, в 2014 р. порівняно з 2013 роком відбулося погіршення усіх показників, оскільки досліджуване підприємство отримало збиток. В 2015 р. порівняно з 2014 роком відбулося значне покращення усіх показників, оскільки досліджуване підприємство отримало прибуток. Так, збільшилися показники рентабельності продукції (59,54 пункта), операційної діяльності (52,91 пункта), господарської діяльності (51,80 пункта), підприємства (31,67 пункта), власного капіталу (39,88 пункта), необоротних активів (63,22 пункта), оборотних активів (76,93 пункта), доходу від операційної діяльності (88,26 пункта), чиста рентабельність продажу продукції (46,27 пункта), валова рентабельність продажу продукції (42,68 пункта). Тобто підприємство отримує менше прибутку на 1 грн. доходу (активів, капіталу). Коефіцієнти окупності виробничих витрат, активів і власного капіталу зменшилися на 0,43, 0,59 і 0,46 пункта відповідно, що є позитивною тенденцією. Такі зміни відповідним чином вплинули на кінцеві результати діяльності СФНВГ “Коваль” та її ефективність.

Кожному підприємству необхідна інформація про рентабельність його діяльності. Таким показником є рентабельність підприємства (активів), що розраховується як відношення прибутку (валового, операційного або чистого) до середньорічної вартості активів підприємства. На рівень і динаміку показників рентабельності впливає вся сукупність виробничо-господарських факторів: рівень організації виробництва та управління; структура капіталу та його джерел; ступінь використання виробничих ресурсів; обсяг, якість і структура продукції; витрати на виробництво і собівартість продукції; прибуток за видами діяльності та напрями його використання. Рентабельність підприємства в 2015 р. порівняно з 2014 р. збільшилась на 31,67 пункта. Розрахунки свідчать, що це стало результатом збільшення суми прибутку (на 38,80 пункта). Одночасно зростання вартості активів зменшило показник рентабельності на 7,17 пункта.

У шостому розділі “Охорона праці та безпека в надзвичайних ситуаціях на СФНВГ “Коваль” досліджено питання організації служби охорони праці на підприємстві та визначено обсяги фінансування заходів з охорони праці досліджуваного підприємства, обґрунтовано шляхи підвищення стійкості роботи підприємства сільськогосподарської галузі у воєнний час.

Згідно з Законом України «Про охорону праці» служба охорони праці створена СФНВГ “Коваль” для організації виконання правових,

організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці. На підприємстві розроблено та затверджено Положення про службу охорони праці, визначена структура служби охорони праці, її чисельність, основні завдання, функції та права її працівників відповідно до законодавства. Служба охорони праці підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства. Фінансування заходів охорони праці на досліджуваному підприємстві на кінець 2015 р. порівняно з 2013 р. збільшилось на 53,54 тис. грн., що прямо залежить від збільшення обсягів реалізованої продукції.

Під стійкістю роботи підприємства сільськогосподарської галузі розуміють здатність у воєнний час функціонувати, виробляти продукцію в заданих кількості та асортименті. Заходи підвищення стійкості роботи на підприємстві сільськогосподарської галузі у воєнний час включають: введення в дію планів цивільного захисту об'єкта, які передбачають заходи ведення рослинництва при загрозі надзвичайної ситуації; приведення в певну готовність сил і засобів захисту рослин; доукомплектування засобами індивідуального захисту приладами радіаційної, хімічної розвідки і дозиметричного контролю та іншим табельним майном; перевірка готовності технічних засобів для дезактивації, дегазації і хімічного захисту рослин; будівництво чи обладнання ПРУ для особового складу формувань захисту рослин та решти людей, що працюють у рослинництві; підготовка зерноскладів, елеваторів до захисту сільськогосподарської продукції; укриття сільськогосподарської продукції, яка зберігається в польових умовах; укриття сільськогосподарської техніки, запасів хімічних засобів захисту, мінеральних, органічних добрив; організація спостереження за посівами, пасовищами, з метою своєчасного виявлення їх забруднення чи зараження; проведення у разі необхідності профілактичних заходів, спрямованих на запобігання зараженню посівів небезпечними збудниками хвороб та шкідниками; розробка заходів для забезпечення збирання урожаю в умовах нестачі трудових і технічних ресурсів; визначення основних видів робіт і послідовність їх використання з урахуванням захисту працюючих у надзвичайних умовах; організація евакуації працівників рослинництва з небезпечної зони, вивезення сільськогосподарської продукції, техніки та інших цінностей господарства з небезпечної зони.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

1. Кінцевою метою господарської діяльності будь-якого підприємства є фінансовий результат (прибуток або збиток). Прибутком є перевищення суми доходів від господарської діяльності над сумою витрат, понесених підприємством на створення цих доходів, а збиток – це перевищення сум витрат, понесених підприємством над доходами. Не дивлячись на законодавче вирішення цього питання та значні науково-практичні

напрацювання, проблеми термінології фінансових результатів є нагальними, та потребують подальшого поглибленого вивчення і уточнення. Найбільш прийнятною вважаємо таку думку, що фінансовий результат – це вираження в грошовій формі результату господарської діяльності підприємства, як порівняння суми витрат з отриманими доходами.

2. Запропонована класифікація фінансових результатів підприємств містить найбільш важливі способи групування інформації про формування і розподіл прибутку з метою підвищення аналітичності інформації в обліку для задоволення потреб різних груп користувачів. Ця класифікація дозволить найбільш точно визначити в теперішньому звітному періоді та спрогнозувати в майбутньому результати діяльності підприємства з урахуванням усієї сукупності факторів, що впливають на їх формування.

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

4. Користувачі фінансової звітності повинні отримувати правдиву та точну інформацію про величину прибутку, яка формується за даними бухгалтерського обліку. На основі дослідження існуючої практики ведення обліку доходів, витрат та фінансових результатів СФНВГ “Коваль” виявлено відсутність визначення фінансового результату від інвестиційної діяльності, хоча така діяльність відокремлюється П(С)БО. Тому в роботі показано шляхи вдосконалення відображення прибутку на рахунках бухгалтерського обліку, що полягає в розробці методичних засад визначення фінансового результату від інвестиційної діяльності шляхом введення рахунків «Доход від інвестиційної діяльності», «Втрати від інвестиційної діяльності» та «Результат інвестиційних операцій».

5. Бухгалтерський облік прибутків і збитків повинен забезпечувати отримання достовірної, повної та своєчасної інформації про результати від різних видів діяльності СФНВГ “Коваль” за будь-який період. Для узагальнення на одному рахунку бухгалтерського обліку кінцевого фінансового результату, враховуючи динаміку його формування від різних видів діяльності підприємства, запропоновано ввести субрахунок 444 «Прибутки і збитки, отримані за звітний період». Це дасть можливість отримати узагальнену та деталізовану інформацію про показники рентабельності та рівень доходів і витрат; про причини досягнення даного

рівня фінансових результатів; про стійкість фінансових результатів; можливість розподілу прибутку на виплату дивідендів та на інші цілі.

6. Чітке розмежування результатів за видами діяльності має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності СФНВГ “Коваль”. Використання методики розподілу фінансових результатів за видами діяльності дасть змогу отримувати оперативну інформацію про результативність діяльності підприємства в розрізі її окремих видів. Відповідно до поданих пропозицій та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” розроблена модель формування фінансового результату від операційної діяльності підприємств. Для розмежування відображення фінансових результатів в обліку запропоновано ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунка 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “Результат основної діяльності” і 7912 “Результат іншої операційної діяльності”. Відображення господарських операцій на аналітичних рахунках 7911 і 7912 дозволить без додаткових трудових і часових затрат отримати інформацію стосовно результатів основної й іншої операційної діяльності, а також динаміки їх показників для забезпечення потреб ефективного менеджменту.

7. Проведений аналіз порядку відображення інформації про фінансові результати при журнальній формі обліку на СФНВГ “Коваль” показав, що існуючі журнали 6 та 7 не дають можливості представити детальну аналітичну інформацію про формування прибутку (збитків) підприємства. Тому розроблено відомості, що сприятимуть підвищенню якості отриманої інформації про фінансові результати діяльності підприємства, і при цьому вони відповідають вимогам, які висуваються до форм обліку: забезпечення повноти і реальності відображення в облікових регістрах всіх господарських операцій; забезпечення своєчасного відображення здійснених господарських операцій; забезпечення здійснення поточного контролю за діяльністю підприємства; забезпечення зручного групування записів; забезпечення зручного поєднання синтетичного й аналітичного обліку; забезпечення здійснення економічного аналізу господарської діяльності; економічність.

8. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що з метою отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати СФНВГ “Коваль” потрібно чітко розмежовувати їх за видами діяльності. Це зумовлює необхідність змін змісту діючої форми Звіту про фінансові результати. Практичне використання підприємством запропонованих пропозицій дозволить оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для потреб управління. Проте правильність розрахунку чистого прибутку (збитку) залежить від науково обґрунтованої методики ведення обліку витрат і доходів.

9. Значення економічного аналізу доходів, витрат та фінансових результатів СФНВГ “Коваль” полягає у тому, що він є необхідною умовою ефективного управління доходами і витратами підприємства з метою збільшення його прибутку і підвищення рентабельності. Вивчення праць вітчизняних та зарубіжних вчених дало можливість визначити основні

завдання, об'єкти та етапи економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

10. У вітчизняній літературі процес зовнішнього аудиту фінансових результатів в організаційному плані поділяється на такі етапи: планування; вивчення; оцінювання; встановлення достовірності; звітування. Для чіткого розуміння змісту кожного з етапів запропоновано основні ключові аудиторські процедури під час здійснення аудиту фінансових результатів на СФНВГ “Коваль”: документальна перевірка, підтвердження, спостереження, опитування, аналітичні процедури, узагальнення. Визначено послідовність організації та проведення зовнішнього аудиту фінансових результатів СФНВГ “Коваль”. В оцінках доцільності та ефективності здійснення витрат, як і у визнанні доходів за видами діяльності важливим є не лише підтвердження повноти та достовірності інформації обліку і звітності на основі відповідних процедур аудиту, а і широке використання аналітичних процедур, які не тільки сприяють розв'язанню завдань оцінки достовірності, але і надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру інтересів за цією проблематикою.

11. Аналіз даних про доходи підприємства у 2015 році свідчить про їх позитивну динаміку порівняно з попереднім роком: чистий дохід від реалізації продукції зріс на 11783 тис. грн., інші операційні доходи – на 612 тис. грн.. Відбулися структурні зрушення, зокрема на 0,48 пункти збільшились інші операційні доходи; чистий дохід від реалізації продукції та інші доходи зменшились відповідно на 0,25 та 0,13 пункти. На СФНВГ “Коваль” в 2015 р. відбулося зменшення витрат і вирахувань на 442 тис. грн. (або 1,77%). Така зміна зумовлена зменшенням собівартості реалізованої продукції (на 4,34%), інших операційних витрат (на 19,55%).

12. Найбільшу питому вагу протягом 2013-2015 рр. займав фінансовий результат від операційної діяльності. В 2014 р. порівняно з 2013 р. мав тенденцію до зменшення – на 6176 тис. грн. Протягом 2013-2014 рр. СФНВГ “Коваль” отримало збиток від фінансової діяльності та іншої діяльності. На кінець 2015 р. найбільшу питому вагу займав фінансовий результат від операційної діяльності та мав тенденцію до зростання – на 12864 тис. грн. в 2015 р. порівняно з 2014 р. Фінансова діяльність підприємства в 2015 р. була збиткова і збиток збільшився на 42 тис. грн.

13. У 2015 році збитки зменшились і СФНВГ “Коваль” отримало прибуток від операційної діяльності на суму 9459 тис. грн. Мало місце збільшення інших операційних доходів, темп росту яких в 2015 р. становив 178,97%. Адміністративні витрати та витрати на збут зросли відповідно на 122,56% і 142,43%. Сума інших операційних витрат протягом 2013-2015 рр. коливалася, і на кінець 2015 р. зменшились до 469 тис. грн.

14. Аналіз ефективності діяльності підприємства проводився за групами відносних показників: витратні, ресурсні та доходні. Дослідження показників рентабельності дало змогу комплексно оцінити ефективність господарської діяльності СФНВГ “Коваль”. Проведений аналіз засвідчив про негативну динаміку наведених показників в 2014 р. порівняно з 2013 р.,

оскільки досліджуване підприємство в 2014 р. отримало збиток, що зменшило показники рентабельності. В 2015 р. ж порівняно з 2014 р. СФНВГ “Коваль” отримало прибуток, що позитивно вплинуло на ефективність діяльності досліджуваного підприємства. Це підтверджено значним зростанням показників рентабельності в 2015 р. Здійснено факторний аналіз рентабельності діяльності СФНВГ “Коваль” та встановлено визначальний вплив на цей показник фактора чистого фінансового результату. Зміна рентабельності підприємства відбулася за рахунок збільшення суми чистого фінансового результату (прибутку) на 12795 тис. грн. та збільшення вартості активів на 5852 тис. грн. Загальна зміна рентабельності підприємства в 2015 р. склала 31,67 пункта.

15. Служба охорони праці створена на СФНВГ “Коваль” для виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів. Фінансування заходів охорони праці на досліджуваному підприємстві на кінець 2015 р. порівняно з 2013 р. збільшилось на 53,54 тис. грн., що прямо залежить від збільшення обсягів реалізованої продукції. Заходи підвищення стійкості роботи на підприємстві сільськогосподарської галузі у военний час включають: введення в дію планів цивільного захисту об’єкта; доукомплектування засобами індивідуального захисту приладами радіаційної, хімічної розвідки і дозиметричного контролю; перевірка готовності технічних засобів для дезактивації, дегазації і хімічного захисту рослин; будівництво для особового складу формувань захисту рослин та решти людей, що працюють у рослинництві; підготовка зерноскладів, елеваторів до захисту сільськогосподарської продукції; укриття сільськогосподарської продукції, яка зберігається в польових умовах; укриття сільськогосподарської техніки, запасів хімічних засобів захисту, мінеральних, органічних добрив; організація спостереження за посівами, пасовищами, з метою своєчасного виявлення їх забруднення чи зараження тощо.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

Тези доповідей

1. Врублевська О. Б. Дослідження сутності фінансових результатів / О. Б. Врублевська // Актуальні задачі сучасних технологій : зб. тез доповідей міжнар. наук.-техн. конф. Молодих учених та студентів, (Тернопіль, 17–18 листоп. 2016.) / М-во освіти і науки України, Терн. націон. техн. ун-т ім. І. Пулюя [та ін]. – Тернопіль : ТНТУ, 2016. – 342 с. – С. 309. – 0,05 друк. арк.

АНОТАЦІЯ

Врублевська О.Б. Облік, економічний аналіз і зовнішній аудит фінансових результатів діяльності підприємства (на прикладі СФНВГ “Коваль”). – Рукопис.

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит. – Тернопільський національний технічний університет імені Івана Пулюя. – Тернопіль, 2017.

Дипломна робота містить теоретичні положення і розробку організаційно-методичних рекомендацій з удосконалення обліку, зовнішнього аудиту та економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.

Досліджено сутність прибутку як економічної категорії, її еволюцію та значення на сучасному етапі розвитку ринкових відносин. Вивчено “фінансові результати” як об’єкт обліку та аналізу, визначено структурні переваги їх формування в сучасній обліковій практиці. Обґрунтовано необхідність удосконалення класифікації фінансових результатів у взаємозв’язку з видами діяльності з метою формування єдиної інформаційної бази для їх обліку та аналізу. Критично проаналізовано стан обліку фінансових результатів, виявлено недоліки в організації та методиці, встановлено причини та розроблено пропозиції, спрямовані на їх усунення. Уточнено структуру звіту про фінансові результати з метою його удосконалення. Розкрито організаційні та методичні підходи до економічного аналізу та зовнішнього аудиту фінансових результатів. Проаналізовано доходи, витрати та фінансові результати підприємства. Здійснено оцінку рентабельності діяльності підприємства та її факторний аналіз.

Ключові слова: прибуток, фінансові результати, облік, аналіз, звіт про фінансові результати, рентабельність.

ANNOTATION

Vrublevska O.V. Accounting, economic analysis and external audit of the enterprise activity financial results (JFSIC “Koval” as a case study). – Manuscript.

Speciality 8.03050901. – Accounting and audit. – Ternopil Ivan Pul'uj National Technical University. – Ternopil, 2017.

Thesis contains theoretical principles and elaboration of organizational and methodical guidelines for improving accounting, external audit and economic analysis of the financial results of the company.

The essence of profit as an economic category, its evolution and importance in the current development of market relations were investigated. “Financial results” as an object of accounting and analysis was studied, the structural advantages of their formation in modern accounting practices were defined. The necessity of classification of the financial results in correlation with types of activity was proved in order to create a common information base for their accounting and analysis. The state of accounting of the financial results was analyzed critically, the disadvantages in organization and methodology were revealed, the causes were identified and the proposals directed to eliminate them were developed. The structure of the income statement was clarified for the purpose of its improvement. The organizational and methodological approaches for economic analysis and external audit of the financial results were disclosed. The revenues, the expenses and the financial results were analyzed. The assessment of the profitability of the company and its factor analysis was conducted.

Keywords: profit, financial results, accounting, analysis, income statement, profitability.

