

**ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
“КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
імені Вадима Гетьмана”**

**ЛЕЖНЕНКО ЛЮДМИЛА ІГОРІВНА**

**УДК: 657:44.011.4**

**ОБЛІК І АУДИТ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ  
(на прикладі хлібопекарних підприємств України)**

**Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)**

**Автореферат  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

**Київ – 2007**

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано на кафедрі обліку підприємницької діяльності ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана” Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, професор

**ЄФІМЕНКО Василь Іванович,**

ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”,

декан обліково-економічного факультету

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор

**ДАВИДОВ Григорій Миколайович,**

Кіровоградський національний технічний університет,

декан факультету обліку і фінансів

кандидат економічних наук, доцент

**ШАТКОВСЬКА Людмила Станіславівна,**

Національний аграрний університет (м.Київ),

доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Засідання відбудеться “26” жовтня 2007 р. о 14-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ “Київському національному економічному університеті імені Вадима Гетьмана” Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, аудиторія 203.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці ДВНЗ “Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана” за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49-г, ауд. 601.

Автореферат розісланий “24” вересня 2007 р.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

О.Д.Шарапов

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Сучасні економічні перетворення, що відбуваються на підприємствах хлібопекарного виробництва України, вимагають розв'язання багатьох технічних, виробничих і організаційних завдань. Побудова громадського суспільства націлює економіку на переорієнтацію цілей з проміжних на кінцеві соціально значущі результати, органічне поєднання інтересів колективу і кожного працівника, всебічний розвиток людини й упровадження науково-технічного прогресу, забезпечення збалансованості матеріальних ресурсів і благ, надання споживачеві пріоритету у господарських відносинах, створення противитратного механізму функціонування. Пошук ефективних механізмів управління суб'єктами господарювання та забезпечення їх реальної інтеграції у систему ринкових відносин зумовлює підвищення ролі бухгалтерського обліку та аудиту господарської діяльності у процесі прийняття поточних рішень.

Оскільки метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є одержання та максимізація прибутку, то необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до формування його складників – доходів та витрат, детально вивчаючи та аналізуючи фактори, під впливом яких формується фінансовий результат, досліджувати динаміку, тенденції, резерви, що впливають на ефективність діяльності підприємства.

За своєю природою фінансовий результат є сукупним проявом ефективності фінансового, виробничого та організаційного менеджменту на підприємстві. Результат діяльності формується під впливом рівня цін, тарифів та відсоткових ставок, ставок оподаткування та інших економічних внутрішніх і зовнішніх чинників. Прибуток підприємства є складовим елементом внутрішнього валового продукту, виступає джерелом поповнення державного бюджету, а отже фінансовим ресурсом держави для реалізації програм розширеної реструктуризації суспільного виробництва та реалізації соціальних програм.

Важливість цих процесів викликає необхідність удосконалення організації та методики обліку та аудиту фінансових результатів діяльності з метою обґрунтування переліку чинників, що впливають на їх рівень, кількісної та якісної оцінки наслідків цього впливу на прогнозовані тенденції розвитку підприємств хлібопекарного виробництва у перспективі.

З'ясуванню природи, умов виникнення, змісту, функціям, видам, оцінці, механізму формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансового результату діяльності підприємств приділяли значну увагу в своїх працях вітчизняні вчені-економісти в різні періоди часу. Вагомий внесок у дослідження цієї категорії зробили Борщевський П.П., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Дем'яненко М.Я., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Мних Є.В., Моссаковський В.Б., Нападовська Л.В., Саблук

П.Т., Сопко В.В., Сук Л.К., Чумаченко М.Г.

Дослідження організації та методики аудиту знайшли відображення у наукових працях: Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Давидова Г.М., Кулаковської Л.П., Петрик О.А., Пилипенка І.І., Рудницького В.С., Савченка В.Я.

Проте, незважаючи на значний науковий доробок вітчизняних вчених і практиків з даної теми, ряд проблемних питань організації та методики обліку і аудиту фінансових результатів хлібопекарних підприємств вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямків їх удосконалення. До них слід віднести: поліпшення обліку фінансових результатів шляхом його оптимізації як основного джерела інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; розробку нових методичних підходів до аудиторської перевірки даної ділянки обліку, що відповідають сучасним інформаційним потребам користувачів.

Недостатнє висвітлення цих питань в економічній літературі, а також їх практична значимість обумовили вибір теми і цільову спрямованість дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою науково-дослідної роботи кафедри обліку підприємницької діяльності Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана за темою „Удосконалення обліку і контролю в галузях економіки” (номер державної реєстрації 0103U004766). Особисто автором розроблено рекомендації щодо удосконалення методики аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів та його документального оформлення на підприємствах хлібопекарного виробництва. Удосконалено методику оцінки фінансового стану підприємства при здійсненні аудиту.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, науково-методичних та практичних аспектів діючої системи обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств хлібопекарного виробництва; розробка науково-обґрунтованих пропозицій з удосконалення організації та методики обліку і аудиту фінансових результатів із врахуванням вимог вітчизняних і міжнародних стандартів, передового досвіду.

Досягнення поставленої мети визначає зміст досліджень, які зводяться до вирішення наступних взаємопов'язаних завдань теоретичного, методичного, організаційного та практичного характеру:

- дослідити сутність “прибутку” як економічної категорії, її еволюцію та значення на сучасному етапі розвитку ринкових відносин;
- дослідити теоретичні та практичні підходи до концепції формування фінансових результатів як об'єктів обліку та аудиту, визначити структурні переваги їх формування в сучасній обліковій практиці;

- обґрунтувати необхідність удосконалення методики та організації аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів та їх документального оформлення на підприємствах хлібопекарного виробництва;
- уточнити структуру та зміст регістрів обліку доходів і витрат та Звіту про фінансові результати з метою їх удосконалення;
- конкретизувати організаційні аспекти аудиту фінансових результатів: мету, завдання та об'єкти перевірки з метою ефективного дослідження облікових даних;
- обґрунтувати необхідність удосконалення методики аудиту доходів, витрат і фінансових результатів;
- обґрунтувати доцільність застосування методики аналітичного дослідження ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства як складової аудиту.

*Об'єктом дослідження* є фінансово-господарська діяльність підприємств хлібопекарного виробництва.

*Предметом дослідження* є методика та організація обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств хлібопекарного виробництва.

*Методи дослідження.* Основою проведеного дослідження є діалектичний метод пізнання, принцип історизму, застосований для вивчення прибутку як економічної та обліково-аналітичної категорії в ході історичного розвитку суспільства.

Визначальними у вирішенні поставлених завдань були такі загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, групування, аналогія, систематизація. Спеціальні методи дослідження (методи статистичних групувань, узагальнення, графічний метод) використовувались переважно при аудиторській оцінці ефективності фінансово-господарської діяльності. У ряді випадків при дослідженні стану обліку фінансових результатів суб'єктів господарювання застосовувався метод експертних оцінок.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, а також облікові дані підприємств хлібопекарного виробництва.

**Наукова новизна одержаних результатів** дослідження полягає в наступному:

*Вперше:*

- запропоновано застосування інформаційної моделі процесу формування доходів шляхом попереднього накопичення інформації в аналітичних відомостях, що дозволить групувати та узагальнювати облікові дані в розрізі видів діяльності за відповідний звітний період;
- розроблено методичні підходи до формування та реєстрації результатів перевірки показників Звіту про фінансові результати з використанням специфічних аудиторських

документів, застосування яких сприятиме підвищенню ефективності роботи аудитора, скороченню витрат його робочого часу.

*Удосконалено:*

- економічну сутність категорії “прибуток”, обґрунтовано методику його розрахунку, яка сприятиме підвищенню ефективності діяльності господарюючих суб’єктів в умовах зростання конкуренції;
- форми реєстрів обліку доходів і витрат шляхом деталізації інформації у відповідності до рахунків (субрахунків), які використовуються для їх відображення, що сприятиме підвищенню аналітичності та ефективності використання облікових даних в управлінні підприємством;
- форму Звіту про фінансові результати завдяки чіткому розмежуванню фінансових результатів за видами діяльності та запропонованих змін щодо відображення доходів від реалізації, що надасть можливість більш системно та аргументовано відтворити етапи формування чистого прибутку (збитку) підприємства;
- організаційні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності підприємства шляхом конкретизації мети, завдань та об’єктів перевірки для ефективного дослідження повноти і достовірності облікових даних, їх відображення в звітності.

*Одержали подальший розвиток:*

- методика обліку доходів, витрат та фінансових результатів завдяки розробці рекомендацій щодо побудови їх аналітичного обліку та документального оформлення, що сприятиме розширенню можливостей використання облікової інформації, ефективному здійсненню процесів контролю;
- методика аудиту результатів діяльності господарюючого суб’єкта шляхом розробки методичних підходів до перевірки та вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, застосування яких надасть можливість аудитору чітко сформулювати проблеми, які мають місце в обліку, прийняти обґрунтовані та неупереджені висновки щодо роботи підприємства;
- методика оцінки фінансового стану підприємства при проведенні аудиту, завдяки розробці рекомендацій щодо аналітичного дослідження ефективності фінансово-господарської діяльності, що сприятиме розробці фінансової стратегії господарюючого суб’єкта, прийняттю обґрунтованих пропозицій і рекомендацій щодо поліпшення його діяльності та прибутковості.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці основних напрямків і конкретних рекомендацій з удосконалення обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств хлібопекарного виробництва, а також посиленні інформаційної та контрольної функцій обліку в управлінні. Розроблені методичні рекомендації, щодо ведення аналітичного

обліку доходів, витрат і фінансових результатів та їх документального оформлення впроваджено ВАТ “Київхліб” дочірнє підприємство “Хлібокомбінат № 6” (м. Київ) (довідка № 21/06 від 23.05.2006 р.); пропозиції щодо удосконалення форм реєстрів обліку доходів і витрат, а також рекомендації щодо аналітичного відображення доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, їх документального оформлення впроваджено ВАТ “Київхліб” дочірнє підприємство “Хлібокомбінат № 10” (м. Київ) (довідка № 17 – 06/3 від 29.05.2006 р.).

Методичні рекомендації та пропозиції з проведення аудиту результатів діяльності господарюючих суб’єктів, а саме: порядок вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, документального оформлення результатів таких перевірок; методичні підходи до аналітичного дослідження ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства при проведенні аудиту використовуються в практичній діяльності ЗАТ АФ “Украудит – ХХІ” м. Київ) (довідка № 27 від 08.06.2006 р.).

Теоретичні положення, викладені в дисертаційній роботі, застосовуються у навчальному процесі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана (м. Київ) при підготовці навчально-методичних матеріалів для викладання курсів: “Фінансовий облік – 1”, “Фінансовий облік – 2” (довідка від 12.06.2006 р.).

**Особистий внесок здобувача** полягає у розробці теоретико-методичного підходу до вирішення питань організації обліку і аудиту фінансових результатів хлібопекарних підприємств, спрямованого на підвищення якості та ефективного здійснення їх діяльності. Одержані результати дослідження є особистими розробками автора.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати дослідження висвітлено та схвалено на наукових і науково-практичних конференціях: “Вдосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні” (м. Київ, 16 – 18 жовтня 2000 року); “Розвиток науки про бухгалтерський облік” (м. Житомир, 23 – 24 листопада 2000 року); “Динаміка наукових досліджень 2004” (м. Дніпропетровськ, 21 – 30 червня 2004 року).

**Публікації.** Основні положення дисертації опубліковано в 8 наукових працях загальним обсягом 1,7 друкованих аркушів, в тому числі 5 статей у наукових фахових виданнях (1,4 др. арк.), 3 – у матеріалах конференцій (0,3 др. арк.).

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації складає 167 сторінок. Робота містить 21 таблицю на 19 сторінках, 17 рисунків на 12 сторінках. Список використаних джерел із 142 найменувань подано на 12 сторінках, 19 додатків – на 29 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження, відображено наукову новизну одержаних результатів, їх практичне значення.

У **розділі 1 “Фінансові результати діяльності підприємства як економічна категорія”** розкрито економічну сутність прибутку, досліджено еволюцію економічної думки щодо поняття прибутку та джерел його формування в історичному аспекті та на сучасному етапі розвитку ринкових відносин, критично оцінено роль різних шкіл у становленні системи бухгалтерського обліку в цілому та обліку фінансових результатів зокрема, визначено значення фінансових результатів як важливого об'єкта обліку та аудиту.

Кінцеві результати діяльності підприємства мають вплив не лише на його економічне становище, а й на рівень суспільного виробництва та споживання взагалі. Одним із важливіших об'єктів бухгалтерського спостереження, які складають виробничо-господарську і фінансову діяльність, є фінансовий результат, який виражається прибутком чи збитком.

Використання діалектичного методу пізнання дозволило виявити суперечності, властиві категорії прибутку, розкрити питання, які торкаються механізму його формування. Відмінності у визначенні сутності прибутку дозволяють зробити висновок, які складові включати (або не включати) в прибуток, щоб на їхній основі можна було вимірити кінцевий результат діяльності підприємства.

З метою пізнання сутності прибутку правомірно використовувати підхід, який враховує діалектичну взаємодію загального, особливого та одиничного. Це дозволяє розглядати формування прибутку в різних аспектах: з боку загальності виділяється те родове, що конструює прибуток як економічну категорію; з боку особливого – найбільш загальні закономірності його руху на рівні народногосподарського комплексу в цілому (макрорівні); на рівні одиничного (мікрорівня) – досліджуються умови і фактори, що впливають на формування і розподіл прибутку підприємства.

В процесі дослідження визначено відмінності у тлумаченні категорії прибутку у бухгалтерському обліку та економічній теорії. На основі наукових джерел можна зробити висновок, що прибуток – це первинний двигун ринкової економіки. Як такий, він впливає на рівень використання ресурсів і на їх розподіл між користувачами. Саме прибуток спонукає підприємство здійснювати нововведення, які стимулюють інвестиції, загальний випуск продукції і зайнятість.

В Україні відношення до категорії прибутку не завжди було однозначним. Реформування економічного механізму у напрямку створення економіки ринкового типу призвело до зміни відношення щодо показників прибутку на користь зростання його ролі в господарському механізмі. Ринкові відносини сприяють розвитку господарської діяльності і підвищенню її

ефективності. Використання показника прибутку в якості оціночного дозволяє встановити пряму залежність між розміром отриманого ефекту і стимулюванням. Роль, яку виконує прибуток, є багатогранною і характеризується різноманітністю видів, в яких він виступає (рис.1).

### **Рис. 1. Роль і значення прибутку підприємства в умовах ринкової економіки**

Як показують дослідження, проблема визначення прибутку залишається невирішеною, оскільки прибуток в нашій країні ще залишається фінансово-аналітичною категорією для реалізації фіскальної політики держави. Тобто, одержання об'єктивної оцінки прибутку для більшості суб'єктів господарювання не є самоціллю, а навпаки, вони намагаються знизити її всіма можливими методами. В сучасних умовах, коли прибуток перетворюється в головне джерело поповнення державного бюджету, розширення виробництва, винагороди власників, достовірність визначення фінансового результату стає важливим завданням бухгалтерського обліку.

Таким чином, категорії “фінансові результати” приділялось і приділяється багато уваги. Незалежно від відмінностей в поясненні джерел виникнення прибутку усі розглянуті в роботі теорії мають за мету максимізацію прибутку, який розглядається як рушійна сила в умовах ринкової економіки.

Отже, дослідження теоретичних та практичних аспектів формування фінансових результатів підприємства дає змогу визначити, що проблема їх походження була і залишається на сьогодні неповністю вирішеною. Це є наслідком того, що розуміння сутності прибутку повністю залежить від мети, яку ставить перед собою зацікавлена особа.

У розділі 2 “Облік формування фінансових результатів діяльності підприємства” досліджено методику та організацію обліку фінансових результатів: загальну побудову, міжнародний досвід; розроблено пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів, їх документального оформлення.

За ринкових умов суттєво зростає роль і значення фінансових результатів в розвитку підприємства, докорінно змінюється як порядок, так і обґрунтованість їх визначення в системі фінансового та внутрішньогосподарського обліку. Управління підприємством вимагає систематичної інформації про операційну, фінансову та інвестиційну діяльність та пов'язаних з такою діяльністю витрат, доходів і результатів. Саме тому, реформування бухгалтерського обліку, орієнтоване на ринкові перетворення, обумовлює потребу перегляду методики та організації формування фінансових результатів господарюючих суб'єктів.

Аналітичний та синтетичний облік фінансових результатів діяльності підприємства є необхідною складовою частиною бухгалтерського обліку. Створення системи аналітичного відображення облікової інформації доходів, витрат і фінансових результатів на підприємствах

хлібопекарного виробництва повинне враховувати їх організаційну структуру, а також направленість та зміст завдань поточного менеджменту, що вирішуються у процесі їх звичайної діяльності.

Для підвищення аналітичності обліку та скорочення трудомісткості на заповнення III розділу “Витрати діяльності” Журналу 5/5А пропонується використовувати в практиці хлібопекарних підприємств розроблені проміжні відомості, а саме: аналітичну відомість обліку витрат від операційної діяльності та допоміжну відомість розподілу витрат між видами діяльності (виробничою і торговою) для формування собівартості готової продукції.

Запропоновані аналітичні реєстри призначені для реєстрації облікової інформації про витрати підприємства від операційної діяльності в розрізі звітних місяців, а також для контролю за їх виникненням. Ведення таких проміжних реєстрів дасть можливість швидко та оперативно переносити облікову інформацію про витрати підприємства до узагальнюючого реєстру та групувати за елементами витрат.

Дослідження практичної діяльності хлібопекарних підприємств показують, що певна частка готової продукції реалізується на експорт. В зв'язку з цим для накопичення облікової інформації про доходи, отримані підприємством за експортними операціями, пропонується деталізувати рахунок 70 “Дохід від реалізації” шляхом розмежування доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) вітчизняним та іноземним покупцям (рис. 2).

**Рис. 2. Побудова аналітичного обліку доходів від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) для підприємств хлібопекарного виробництва**

Для підвищення інформативності облікових даних про отримані хлібопекарними підприємствами доходи, зменшення трудомісткості облікових робіт при складанні фінансової звітності пропонується використовувати розроблені автором аналітичні відомості обліку доходів, які побудовано в розрізі видів діяльності: звичайної – операційної (основної та іншої операційної), фінансової, інвестиційної; надзвичайних подій. Вони призначені для аналітичного відображення облікової інформації про доходи підприємства, а також для їх попереднього накопичення, групування та узагальнення даних, що містяться в первинних документах.

Такий підхід до побудови аналітичного обліку доходів та його документального оформлення дає можливість: більш ретельніше контролювати суми отриманих доходів як на вітчизняному ринку, так і від експортних операцій; виявляти найбільш прибуткові види готової продукції (товарів, робіт, послуг) та встановлення тенденцій зміни їх рентабельності; накопичувати інформацію за відповідними субрахунками другого порядку, яка може ефективно використовуватись для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та при

проведенні аналітичних досліджень.

Значну частку в звичайній діяльності хлібопекарних підприємств займає саме основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом та реалізацією готової продукції, продажем товарів (хлібопекарних виробів у власній роздрібній мережі), а також наданням послуг іншим суб'єктам господарювання. Для розширення можливостей використання облікової інформації саме про такі результати пропонується деталізувати субрахунок 791 "Результат операційної діяльності" наступним чином (табл. 1).

Таблиця 1

**Запропонований порядок деталізації фінансових результатів операційної діяльності хлібопекарних підприємств**

Субрахунок	Субрахунок 2-го порядку	Субрахунок 3-го порядку	Субрахунок 4-го порядку	Аналітичний рахунок
791 "Результат операційної діяльності"	791.1 "Результат основної діяльності"	791.11 "Результат від реалізації готової продукції"	791.111 "Результат від реалізації готової продукції на вітчизняному ринку"	За основними групами готової продукції, яка реалізується на вітчизняному ринку
			791.112 "Результат від реалізації готової продукції на експорт"	За основними групами готової продукції, яка реалізується на експорт
		791.12 "Результат від реалізації товарів"		За основними групами товарів, які реалізуються на вітчизняному ринку
		791.13 "Результат від реалізації робіт (послуг)"		За основними видами робіт (послуг), які реалізуються на вітчизняному ринку

	791.2 “Результат іншої операційної діяльності”	791.21 “Результат від реалізації іноземної валюти”		За видами валют
		791.22 “Результат від реалізації оборотних активів”		За видами оборотних активів
		791.23 “Результат від іншої операційної діяльності”		За іншими видами операційної діяльності

Запропонована інформаційна модель побудови аналітичного відображення результатів операційної діяльності надасть можливість визначити найбільш прибуткові види готової продукції (товарів, робіт, послуг), виключити з виробництва (або скоротити обсяг) менш рентабельних. Така інформація буде корисною керівництву підприємства для оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності, а також для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

На перший погляд, така методика ведення аналітичного обліку результатів діяльності може здатися громіздкою та незручною. Але не слід забувати, що майже всі господарюючі суб'єкти України ведуть облік автоматизовано, а сучасна комп'ютерна техніка дає змогу накопичувати, систематизувати та узагальнювати всі без виключення облікові дані. Її використання дозволяє ефективно вирішувати проблеми аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів завдяки широким можливостям у виборі номенклатури аналітичних об'єктів, оперативності отримання даних на будь-яку звітну дату.

Дослідження міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, їх критична оцінка дозволили розробити рекомендації щодо відображення в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). Виходячи з того, що згідно ПСБО 15 “Дохід” податки з продажу не є доходами підприємства, видається неправомірним відображати їх у складі отриманого доходу. Тому пропонується спростити існуючу схему обліку доходів від реалізації таким чином, щоб при реєстрації інформації про реалізацію

продукції (товарів, робіт, послуг) робити записи по дебету рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” на загальну суму заборгованості і кредиту рахунку 70 “Дохід від реалізації” на суму чистого доходу від реалізації та кредит рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами” на суму ПДВ (акцизного збору чи інших обов’язкових платежів). Запропоновані зміни відображають більш об’єктивну, реальну оцінку доходу від реалізації, “очищену” на частку у валовому доході, яка не належить безпосередньо підприємству, а має бути сплачена ним у вигляді податків та зборів до бюджету.

Аналогічні коригування пропонується зробити і у формі Звіту про фінансові результати, а також розмежувати результати за видами діяльності. Це матиме принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства, його стратегічного розвитку, що доводить доцільність та важливість запропонованого в роботі розподілу доходів, витрат і фінансових результатів в розрізі операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та надзвичайних подій.

У розділі 3 **“Організація та методика аудиту формування фінансових результатів діяльності підприємства”** досліджено організацію та методику проведення аудиторської перевірки фінансових результатів та пов’язаних з ними доходів і витрат; конкретизовано мету, завдання та об’єкти такої перевірки; розроблено методичні підходи до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і результатів діяльності; запропоновано методику оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності як складової процесу аудиту.

Україна, як суверенна держава, на сучасному етапі характеризується подальшим розвитком ринкової економіки, її інтеграцією в систему міжнародних економічних відносин. До розвитку економіки залучаються зовнішні та внутрішні інвестиції, кредити, проводяться емісії цінних паперів, йде роздержавлення власності і приватизація майна. Учасники цих процесів потребують достовірної та неупередженої інформації про фінансово-майновий стан, перспективи розвитку й фінансову стабільність суб’єктів господарювання, яка забезпечується через подання аудиторського висновку.

Головною умовою ефективного функціонування господарюючого суб’єкта є кінцевий фінансовий результат діяльності, який має вплив не лише на його економічне становище, а й на рівень суспільного виробництва та споживання взагалі. А тому, вивчення операцій з обліку фінансових результатів діяльності підприємства є одним із важливих напрямків аудиту.

В роботі дістали подальшого розвитку організаційні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності підприємства, а саме: деталізовано мету, завдання та об’єкти такого дослідження.

Мету аудиторського вивчення фінансових результатів пропонується поділяти на два напрямки:

по-перше, встановлення відповідності облікової інформації щодо накопичення витрат і

собівартості реалізованої продукції нормативним документам; правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці; правомірності класифікації витрат та відображення їх в регістрах обліку і фінансовій звітності;

по-друге, встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходів та фінансових результатів й донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації.

З метою підвищення ефективності аудиторського дослідження результатів діяльності доцільно всі об'єкти перевірки поділяти на чотири класифікаційні групи, а саме: елементи облікової політики суб'єкта господарювання з питань доходів, витрат і фінансових результатів; господарські операції з обліку доходів, витрат і фінансових результатів; облікові записи в первинних документах, регістрах обліку і звітності за доходами, витратами, фінансовими результатами; інформація про доходи, витрати і фінансові результати в матеріалах попередніх перевірок.

Для досягнення поставленої мети завдання аудиту фінансових результатів слід розглядати у відповідності до встановлених критеріїв оцінки фінансової звітності (рис. 3).

Такий підхід до конкретизації мети, завдань та об'єктів аудиту дасть можливість аудитору в логічній послідовності формувати думку про надану підприємством інформацію. Більш точно та оперативно здійснювати перевірку повноти та достовірності облікових даних про фінансові результати і їх відображення у звітності.

Основною складовою вивчення аудиторської діяльності, є питання методики здійснення аудиту. Фахівець, який володіє основами методики дослідження фактів господарського життя, є справжнім спеціалістом в області аудиту і буде завжди мати повагу і подяку від своїх клієнтів.

### **Рис. 3. Завдання аудиту фінансових результатів діяльності підприємства в залежності від критеріїв оцінки фінансової звітності**

З огляду на це в роботі отримала подальший розвиток методика аудиту результатів діяльності підприємства шляхом розробки методичних підходів до вивчення операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: на основі принципів нарахування, відповідності та періодичності запропоновано алгоритм дослідження доходів і витрат; розроблено загальну модель аудиторської перевірки фінансових результатів в розрізі видів діяльності підприємства.

Документування процесу аудиту слід вважати однією з найважливіших умов його кваліфікованого проведення, основною метою якого є підтвердження того, що він був проведений у відповідності до прийнятих принципів.

Для документального оформлення результатів дослідження показників Звіту про фінансові результати (ф. № 2) в роботі запропоновано низку аналітичних таблиць, які можуть бути оформлені як робочі документи аудитора, а саме: відомість перевірки відповідності даних Звіту про фінансові результати (ф. № 2) та Головної книги; аналітичну картку результатів перевірки відповідності облікових даних доходів (витрат) Головної книги та регістрів синтетичного обліку; зведену відомість відхилень, виявлених в результаті перевірки відповідності даних про доходи і витрати в Головній книзі та регістрах синтетичного обліку.

Запропоновані елементи методики аудиту фінансових результатів діяльності підприємства сприятимуть зменшенню аудиторського ризику; підвищенню ефективності роботи аудитора; чіткому формулюванню проблем, які мають місце в обліку; дадуть можливість прийняти обґрунтований та неупереджений висновок щодо показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта перевірки.

Аудит, як важливий вид фінансового контролю, має не лише підтверджувати достовірність звітності про діяльність підприємства, а й включати діагностику господарюючого механізму, поєднувати зусилля технологів, конструкторів, менеджерів, маркетологів та інших фахівців для розробки стратегічних програм розвитку бізнесу. Це дасть змогу прогнозувати фінансову діяльність суб'єктів господарювання, впливати на ефективність їх роботи, запобігати банкрутству та іншим негативним явищам. Тому комплексний аудит, як важливий напрям розвитку фінансового контролю, має бути забезпечений методичними науковими розробками, спрямованими на підвищення ефективності господарювання, впровадження нових технологій виробництва конкурентноспроможної продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках.

В роботі розглядається методика визначення ефективності фінансово-господарської діяльності як один із напрямків оцінки фінансового стану підприємства при проведенні аудиту. Автором обґрунтовується доцільність застосування загального принципу визначення ефективності шляхом зіставлення прибутку (фінансових результатів) від звичайної діяльності та витрат, пов'язаних з її здійсненням для розробки фінансової стратегії підприємства, формулювання пропозицій та рекомендації щодо поліпшення його діяльності та прибутковості.

Таке аналітичне дослідження полягає у вивченні поточного стану справ підприємства його відхилень від запланованого рівня, а також виявлення факторів, що спричинили ці відхилення. Воно є базою для прийняття аудитором обґрунтованих висновків, а тому повинно мати на меті: оцінку діяльності підприємства та його підрозділів, яка здійснюється шляхом зіставлення фактичних результатів із запланованими або за попередній період; виявлення можливих резервів, їх величини і місць виникнення, що дасть змогу класифікувати їх за ступенем важливості, рівнем управління та часом дії; чітке формулювання проблем на основі вивчення факторів будь-яких відхилень для подальшого їх розв'язання.

Запропонована методика матиме значний позитивний вплив як для самого процесу аудиторського дослідження фінансових результатів, так і для розробки певних стратегічних заходів щодо максимізації прибутку та підвищення ефективності діяльності підприємства в цілому. Дасть можливість аудитору обґрунтувати всі аспекти управління доходами і витратами з метою підвищення якості аналітичних показників та реальності відображення дійсного стану справ господарюючого суб'єкта.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в дослідженні та розробці науково-методичних і практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств.

Проведене дослідження дозволяє зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Правильне розуміння економічного змісту прибутку необхідне для вирішення питання підвищення ефективності виробництва, посилення матеріальної зацікавленості як власників, так і трудових колективів у досягненні високих кінцевих результатів. Визначення показників фінансових результатів діяльності підприємств у різних джерелах ґрунтується на різних економічних чинниках, які мають місце в господарській діяльності і впливають на їх величину. Результатами дослідження підтверджено, що фінансовим результатом є різниця між доходами і витратами або приріст (зменшення) власного капіталу підприємства, створеного в процесі підприємницької діяльності за звітний період за виключенням зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками.

2. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, розширення можливостей використання облікової інформації розроблено методичні підходи до побудови аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів та його документального оформлення на підприємствах хлібопекарного виробництва. Це дозволить ретельніше контролювати суми отриманих доходів (як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках); накопичувати та групувати облікову інформацію про витрати для швидкого перенесення її до узагальнюючого регістру; виявляти найбільш прибуткові види продукції та встановлювати тенденції їх рентабельності.

3. Достовірне та повне відображення інформації про доходи підприємства є одним з важливих завдань обліку. З цією метою розроблено аналітичні відомості обліку доходів, які побудовано в розрізі видів діяльності: звичайної – операційної (основної та іншої операційної), фінансової, інвестиційної; надзвичайних подій. Їх практичне використання дозволить накопичувати та групувати облікову інформацію про доходи, дозволить керівництву ефективно

здійснювати контроль та прогнозування прибутку з метою його оптимізації.

4. Забезпечення ефективного здійснення обліку фінансових результатів та пов'язаних з ними доходів і витрат передбачає їх повне документальне оформлення. Автором удосконалено форми реєстрів обліку доходів і витрат шляхом деталізації інформації у відповідності до рахунків (субрахунків), які для цього призначені. Такий підхід до узагальнення даних сприятиме підвищенню інформативності та аналітичності облікових реєстрів, посилить контроль за повнотою і своєчасністю їх відображення.

5. Одним із основних напрямків удосконалення облікового процесу на підприємствах є структуризація та систематизація обліку фінансових результатів діяльності з урахуванням вимог внутрішніх потреб, особливостей оперативних та перспективних завдань, потреб зовнішніх користувачів інформації. З цією метою запропоновано спростити форму Звіту про фінансові результати в частині наведення в ній доходів лише на чистій основі, а також розширити відображення процесу формування фінансових результатів в розрізі видів діяльності. Такий підхід до побудови звіту надасть можливість більш системно та аргументовано відтворити етапи створення чистого прибутку (збитку) господарюючого суб'єкта.

6. Вивчення операцій з обліку фінансових результатів діяльності підприємства є одним з важливих напрямків аудиту. Для ефективного проведення такої аудиторської перевірки автором удосконалено організаційні її аспекти шляхом конкретизації мети, завдань та об'єктів аудиту, у відповідності до критеріїв оцінки фінансової звітності. Це сприятиме логічній послідовності формування думки аудитора про повноту та достовірність облікових даних та їх відображення в звітності.

7. Забезпечення ефективності роботи аудитора, скорочення витрат його робочого часу передбачає застосування специфічних робочих документів, тому запропоновано використовувати розроблені накопичувальні відомості для реєстрації та узагальнення інформації при перевірці показників Звіту про фінансові результати. Застосування таких аудиторських документів сприятиме прийняттю обґрунтованих висновків та підтвердженню відповідності аудиторських процедур.

8. З метою зменшення аудиторського ризику, чіткого формулювання проблем, які мають місце в обліку, прийняття неупереджених висновків розроблено методичні підходи до перевірки операцій з обліку доходів, витрат і фінансових результатів. Автором пропонується алгоритм вивчення доходів і витрат, який базується на основі принципів бухгалтерського обліку й звітності (нарахування, відповідність, періодичність); загальна модель аудиту фінансових результатів в розрізі видів діяльності підприємства; алгоритм дослідження показників Звіту про фінансові результати.

9. Для розробки обґрунтованих пропозицій і рекомендацій щодо поліпшення діяльності

господарюючого суб'єкта та його прибутковості автором обґрунтовується доцільність застосування методики аналітичного дослідження ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства як складової аналізу фінансового стану при проведенні аудиту. Такий підхід дозволить аудитору оцінити поточний стан справ підприємства, виявити відхилення від запланованого рівня, встановити фактори, що їх спричинили та врахувати величину можливих резервів.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Лежненко Л.І. Вплив облікової політики на фінансові результати підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Вип. 185: В 4 т. Том I. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – С. 82 – 90. – (0,4 др. арк.)

2. Лежненко Л.І. Методичні підходи до термінованого факторного аналізу фінансових результатів та розробки стратегії максимізації прибутку // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – Вип. 2 / Відп. ред. А.М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2003. – С.183 – 189. – (0,3 др. арк.)

3. Лежненко Л.І. Результати діяльності як обліково-аналітична категорія // Економіка та підприємництво: Зб. наук. праць молодих учених та аспірантів. Вип. 10 / Відп. ред. С.І. Дем'яненко. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 187 – 192. – (0,2 др. арк.)

4. Лежненко Л.І. Послідовність калькуляційних розрахунків собівартості продукції // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. – Вип. 1 / Відп. ред. А.М. Мороз. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 227 – 232. – (0,2 др. арк.)

5. Лежненко Л.І. Організаційні аспекти аудиту фінансових результатів діяльності підприємства // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. – Вип. 216: В 4 т. Том IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 992 – 999. – (0,3 др. арк.)

В інших виданнях:

6. Лежненко Л.І. Інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Тези Міжнародної наукової конференції. Житомир, 23-24 листопада 2000 року. – Житомир, 2000. – С. 100 – 101. – (0,1 др. арк.)

7. Лежненко Л.І. Методика аналізу фінансового стану підприємства на основі звітності // Удосконалення обліку і аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції 16-18 жовтня 2000 року / Відп. за вип. В.М. Івахненко. – К.:

КНЕУ, 2000. – С. 226 – 227. – (0,1 др. арк.)

8. Леженко Л.І. Узгодження бухгалтерського і податкового обліку прибутку підприємства // Матеріали 3-ї Міжнародної науково-практичної конференції: “Динаміка наукових досліджень’2004”. 21 – 30 червня 2006 року. – Том 42. Бухгалтерський облік і аудит. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2004. – С. 54 – 55. – (0,1 др. арк.)

## АНОТАЦІЯ

Леженко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ “Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана”. – Київ, 2007.

Дисертація присвячена актуальним питанням удосконалення організаційно-методичних аспектів обліку і аудиту формування фінансових результатів та їх складових – доходів та витрат в умовах розвитку ринкових відносин.

В роботі досліджено теоретичні основи побудови системи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємств. Розроблено пропозиції щодо удосконалення аналітичного обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємств хлібопекарного виробництва, їх документального оформлення. Розроблено пропозиції по уточненню структури Звіту про фінансові результати з метою підвищення його наочності та аналітичності.

Удосконалено організаційні аспекти аудиту шляхом конкретизації мети, завдань та об’єктів перевірки фінансових результатів. Розроблено робочі документи (аналітичні відомості) аудитора для реєстрації та узагальнення інформації при вивченні показників Звіту про фінансові результати. Удосконалено методику аудиторської перевірки доходів, витрат і фінансових результатів. Розроблено та обґрунтовано доцільність застосування методики аналітичного дослідження ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства як складової аналізу фінансового стану при проведенні аудиту.

Ключові слова: доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, фінансова звітність, бухгалтерський облік, аналітичний облік, аудит.

## АННОТАЦИЯ

Леженко Л.И. Учет и аудит формирования финансовых результатов (на примере хлебопекарных предприятий Украины). – Рукопись.

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учёт, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). – ГВУЗ “Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана”. – Киев, 2007.

В диссертации исследованы теоретические и научно-практические вопросы, связанные с усовершенствованием организации и методики учета и аудита формирования финансовых результатов работы предприятий в условиях развития рыночных отношений.

В работе раскрыта сущность прибыли, исследована эволюция экономической мысли относительно понятия прибыли и источников его формирование в историческом аспекте и на современном этапе развития рыночных отношений, критически оценена роль разных школ в становлении системы бухгалтерского учета в целом и учета финансовых результатов в частности, определено значения финансовых результатов как важного объекта учета и аудиту.

Разработано методические подходы к построению аналитического учета доходов, затрат и финансовых результатов и его документального оформления на предприятиях хлебопекарного производства. Это разрешит тщательнее контролировать суммы полученных доходов; накапливать и группировать учетную информацию о затратах для быстрого перенесения ее в обобщенный регистр; обнаруживать наиболее прибыльные виды продукции и устанавливать тенденции их рентабельности.

Разработаны аналитические ведомости учета доходов, построение которых осуществлено в разрезе видов деятельности: обычной - операционной (основной и другой операционной), финансовой, инвестиционной; чрезвычайных событий. Их практическое использование разрешит накапливать и группировать учетную информацию о доходах, разрешит руководству осуществлять эффективные процессы контроля и прогнозирования прибыли с целью его оптимизации.

Критическая оценка действующих в Украине Положений (стандартов) бухгалтерского учета дала возможность разработать рекомендации по усовершенствованию методики учета финансовых результатов с использованием зарубежного опыта. На основе проведенного исследования предложена и обоснована методика учета “чистого дохода (выручки) от реализации”, соответствующая международным стандартам бухгалтерского учета.

Предложены рекомендации по оптимизации формы и содержания Отчета о финансовых результатах с целью повышения оперативности получения информации пользователями за счет четкого разделения между результатами каждого вида деятельности предприятия.

Для эффективной проведения аудиторской проверки формирования финансовых результатов деятельности предприятий усовершенствовано организационные ее аспекты путем конкретизации цели, задач и объектов аудита, в соответствии с критериями оценки финансовой отчетности. Это будет оказывать содействие логической последовательности формирования

мысли аудитора о полноте и достоверности учетных данных и их отображения в отчетности.

В работе разработаны рабочие документы аудитора (накопительные ведомости) для регистрации и обобщения информации при проверке показателей Отчета о финансовых результатах. Получила дальнейшее развитие методика аудиту результатов деятельности предприятия путем разработки методических подходов к изучению операций по учету доходов, затрат и финансовых результатов, а именно: на основе принципов начисления, соответствия и периодичности предложен алгоритм изучения доходов и затрат; разработана общая модель аудиторской проверки финансовых результатов в разрезе видов деятельности предприятия; алгоритм исследования показателей Отчета о финансовых результатах.

Для разработки обоснованных предложений и рекомендаций относительно улучшения деятельности хозяйствующего субъекта и его прибыльности обосновывается целесообразность применения методики аналитического исследования эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия как составной анализа финансового состояния при проведении аудита. Такой подход разрешит аудитору оценить текущее состояние дел предприятия, проявить отклонение от запланированного уровня, установить факторы, которые их вызвали и учесть величину возможных резервов.

Ключевые слова: доходы, затраты, финансовые результаты, прибыль, финансовая отчетность, бухгалтерский учет, аналитический учет, аудит.

## ANNOTATION

Lezhnenko L. I. Accounting and audit of financial results formation (by the example of bakery enterprises of Ukraine). - Manuscript.

The dissertation on obtaining of a scientific degree of Candidate of Economic Science on a speciality - 08.00.09 - Accounting, analysis and audit. – SIHL “Vadim Hetman Kyiv National Economic University”. – Kyiv 2007.

The dissertation is devoted to current questions of improvement of the organizational and methodical aspects of the accounting and audit, financial results formation and their components - income and expenses in conditions of market relations.

Theoretical bases of the construction of accounting and audit system of financial results are investigated in the work. Recommendations on improvement of the analytical accounting of income, expenses and financial results concerning the activity of bakery manufactures and their documentary registration are developed. Suggestions on improvement of Income Statement structure has been worked out with the purpose to increase its presentation and analyticity.

Organizational aspects of audit are improved by a concrete definition of the purpose, tasks and objects of financial results revision. Auditor's working papers (analytical records) are developed for

recording and aggregation of the information at studying parameters of Income Statement. The technique of income, expenses and financial results audit is advanced.

The expediency of using a technique of analytical research of the efficiency of an enterprise financial and economic activity is developed and proved as a component of a financial position analysis at carrying out the audit.

Key words: incomes, expenses, financial results, profit, financial statements, accounting, analytical accounting, audit.