

**Ліхоносова Г. С.**

*доктор економічних наук, доцент,  
доцент кафедри «Фінанси»*

*Національного аерокосмічного університету  
імені М.Є. Жуковського «Харківський авіаційний інститут»*

**Лазебна І. Р.**

*студент бакалаврату спеціальності «Бухгалтерський облік і аудит»  
Національного аерокосмічного університету  
імені М.Є. Жуковського «Харківський авіаційний інститут»*

**Likhonosova Ganna**

*Doctor in Econ. Science, Associate Professor,  
Associate Professor of Finance Department*

*National Aerospace University «Kharkiv Aviation Institute»*

**Lazebnaya Iryna**

*Bachelor's Degree Student of Accounting and Audit Specialty  
National Aerospace University «Kharkiv Aviation Institute»*

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВ

**Анотація.** У статті розглянуто проблематику формування та обліку фінансових результатів діяльності підприємств. Наведено організаційні аспекти проведення обліково-аудиторських процедур перевірки фінансових результатів підприємств. Висвітлено організаційно-економічні особливості проведення аудиту та аналізу фінансових результатів. Досліджено сутність економічної категорії «фінансові результати діяльності» з урахуванням поглядів провідних науковців. Окреслено науково-методичні підходи та методи формування фінансових результатів підприємств, які є підґрунтям для доступності реалізації іноземних інвестицій. Визначено напрями впливу елементів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства. Наведено авторські пропозиції щодо поліпшення методик визначення фінансових результатів, проведення аудиторських процедур фінансових результатів, які охоплюють аспекти достовірного відображення фінансових результатів та виявлення облікових помилок, можливих умисних шахрайських дій.

**Ключові слова:** фінансові результати, аудит, аналіз, організація, фінансова звітність, достовірність.

**Вступ та постановка проблеми.** У процесі подальшого розвитку ринкових відносин усі підприємства України зіткнулися з низкою проблем щодо визначення фінансових результатів та відображення їх в обліку, тому що одним із найважливіших показників, що характеризує ефективність фінансової діяльності підприємства, є фінансовий результат, тобто прибуток чи збиток. Основною метою діяльності підприємства в умовах глобальних економічних перетворень є одержання максимального прибутку за мінімальних витрат.

У власників організацій може виникати потреба в незалежній перевірці правильності, повноти та законності визначення фінансових результатів підприємства. У зв'язку із цим постає необхідність розроблення ефективної методики проведення аудиту фінансових результатів, яка б охоплювала всі аспекти визначення фінансових результатів, достовірного їх відображення у фінансовій звітності, точного і повного виявлення облікових помилок або навіть можливих умисних шахрайських дій.

Актуальними постають питання формування методичних підходів до визначення фінансових результатів в обліковій та контрольній системі підприємства, вирішення яких впливає на зміцнення економічного стану суб'єкта господарювання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та методичні засади обліку й аудиту фінансових результатів діяльності підприємств постійно знаходяться в полі зору українських та закордонних науковців, таких як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, М.В. Мельник, О.А. Петрик, І.І. Рагуліна, К.О. Утенкова, М.М. Колос, О.В. Ролінський, В.С. Рудницький, Л.І. Жидєєва, Н.І. Дорош. Окремі аспекти обліку, аналізу

та аудиту фінансових результатів діяльності знайшли своє відображення у працях Т.В. Мултанівської, С.А. Бурлан, Н.В. Каткової, Л.А. Гончар та ін.

Авторські розробки спрямовано на вибір шляхів удосконалення обліку доходів бюджетної установи [1, с. 124–128], де провідним аспектом проходить позиція обґрунтування необхідності вдосконалення саме процедур аудиторського спрямування.

**Метою** даної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних і практичних питань організації обліку, аудиту й аналізу фінансових результатів підприємства та розроблення шляхів їх удосконалення в сучасних умовах господарювання, методів формування фінансових результатів, які є зрозумілими та доступними для іноземних партнерів та інвесторів й які дадуть змогу ефективно управляти ефективністю діяльності підприємства.

**Результати дослідження.** Отримання позитивного фінансового результату (прибутку) та пошук шляхів його збільшення – неодмінна умова та мета будь-якого підприємства.

У сучасних умовах економічного розвитку суб'єктів господарювання питання фінансових результатів у бухгалтерському обліку вважається одним із ключових під час здійснення господарської діяльності, оскільки фінансовий результат є основним підсумковим показником.

Фінансові результати характеризують майже всі аспекти діяльності підприємства: продуктивність праці, ступінь використання основних засобів, трудових, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції тощо.

У практичному плані фінансовий результат не є таємницею, і в країнах із ринковою економікою його кількісна

величина визначається як різниця між загальним виторгом від реалізації товарів, робіт, послуг і сукупних витрат.

Тракування фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Ця категорія залишається у центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а й філософії, економічної теорії, мікроекономіки, макроекономіки, фінансів, менеджменту і містить багато суперечностей та протиріч, що зумовлює актуальність її дослідження.

Для того щоб визначити роль та значення показників фінансового результату, необхідно звернутися до наукових праць відомих учених, які займалися дослідженням даного питання, та проаналізувати трактування даної категорії. У табл. 1 наведено трактування поняття «фінансовий результат».

Аналізуючи наведені визначення категорії «фінансовий результат», можна зробити висновок, що такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій, розглядають фінансовий результат як результат співставлення доходів та витрат підприємства.

С.Л. Лондар та Л.Л. Горещька, а також А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк характеризують фінансовий результат із погляду власного капіталу – приріст чи зменшення капіталу. Р.В. Скалюк зазначає, що фінансовий результат є підсумком (результатом) діяльності підприємства.

Якщо синтезувати та узагальнити погляди зазначених економістів із приводу визначення прибутку в єдине ціле, то можна зробити висновок, що в сучасному розумінні економічної теорії прибуток є головною метою та основним стимулом розвитку підприємницької діяльності, адже саме він є показ-

ником, що характеризує винагороду підприємця за зазначений ризик та здійснені нововведення й арифметично є позитивною різницею між сукупними доходами, отриманими від різних видів господарської діяльності, та витратами виробництва та обігу, яких було зазано в процесі її здійснення.

Аналіз характеристик фінансового результату в економічній та обліковій літературі дає змогу сказати, що фінансовий результат – це категорія, що відображає результативність господарської діяльності у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку.

Проте вважаємо нелогічним і некоректним отождивлення прибутку і збитку з доходами та витратами підприємства для цілей облікового відображення даних об'єктів бухгалтерського обліку, з чого випливає недосконалість наведених визначень.

Можна зробити висновок, що недосконалість наведених визначень спричинена різними чинниками, найвагоміші з них – існування різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо) й те, що кожен із дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку.

Поряд із трактуванням прибутку в економічній теорії визначення прибутку (збитку) підприємства в різних інтерпретаціях наведено й у законах та законодавчих актах України. Основні з них наведено в табл. 2.

Проаналізувавши наведені норми чинного законодавства, можна зробити висновок, що якщо в економічній теорії значний акцент робиться на з'ясуванні природи походження прибутку, джерелах його формування, чинниках виробни-

Таблиця 1

Теоретичні підходи до визначення сутності поняття «фінансовий результат»

Автор	Трактування
Ф.Ф. Бутинець [5]	Співставлення доходів та витрат підприємства, відображених у звіті. Прибуток або збиток організації.
А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [7]	Різниця між доходами та витратами підприємства чи його окремого підрозділу за певний час. Приріст чи зменшення вартості власного капіталу підприємства внаслідок діяльності у звітному періоді.
С.Л. Лондар, Л.Л. Горещька [6]	Приріст (чи зменшення) вартості власного капіталу підприємства, що утворюється в процесі його підприємницької діяльності за звітний період.
А.Д. Мочерний [8]	Грошова форма підсумків господарської діяльності організації або її підрозділів, виражена в прибутках або збитках.
В.М. Опарін [9]	Зіставлення регламентованих податковим законодавством доходів і витрат. Перевищення доходів над витратами становить прибуток, зворотнє явище характеризує збиток.
М.С. Пушкар [10]	Прибуток або збиток, отриманий у результаті господарської діяльності.
Р.В. Скалюк [11]	Якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства.
Н.М. Ткаченко [12]	Доходи діяльності підприємства за вирахування витрат діяльності.
Л.М. Худолій [13]	Зіставлення доходів і витрат, регламентованих податковим законодавством.
М.С. Чебанова, С.С. Василенко [14]	Прибуток або збиток, одержаний від діяльності підприємства.

Джерело: узагальнено авторами на основі [5–14]

Таблиця 2

Визначення прибутку (збитку) в законодавчих актах України

Визначення прибутку (збитку)	Законодавчий акт, в якому наведено визначення
Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.03.99 № 87 [4]
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування – алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків)	Наказ «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1 – амортизація» від 15.12.03 № 444 [3]
Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.03.99 № 87 [4]

Джерело: узагальнено авторами на основі [3; 4]

цтва, то в бухгалтерському обліку розглядаються переважно алгоритми розрахунку результатів діяльності підприємства.

Сьогодні існує два принципові підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства, які мають деякі модифікації у різних країнах світу:

1. Метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати – випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітного періоду.

2. Метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітного періоду, тобто розраховується різниця, тобто якщо власний капітал на кінець звітного періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток.

Отже, досліджуючи облік фінансових результатів, спостерігаємо існування безлічі дискусійних питань, зокрема

на практиці існує певна невідповідність між ознаками видів діяльності, доходів, витрат та формування фінансових результатів. Тобто у нинішніх умовах проблемним залишається питання щодо неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків обліку доходів, витрат та фінансових результатів, на яких вони формуються.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві, у тому числі фінансових результатів, передбачає, передусім, розроблення облікової політики, що забезпечує ефективність ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика перетворилася на реальний інструмент управління організацією, на її основі здійснюється фінансове та податкове планування діяльності організації, що дає змогу істотно знижувати податковий тягар, підвищувати гнучкість, оперативність й ефективність прийнятих управлінських рішень.

Формування облікової політики слід проводити з урахуванням особливостей діяльності підприємства для виконання таких завдань:

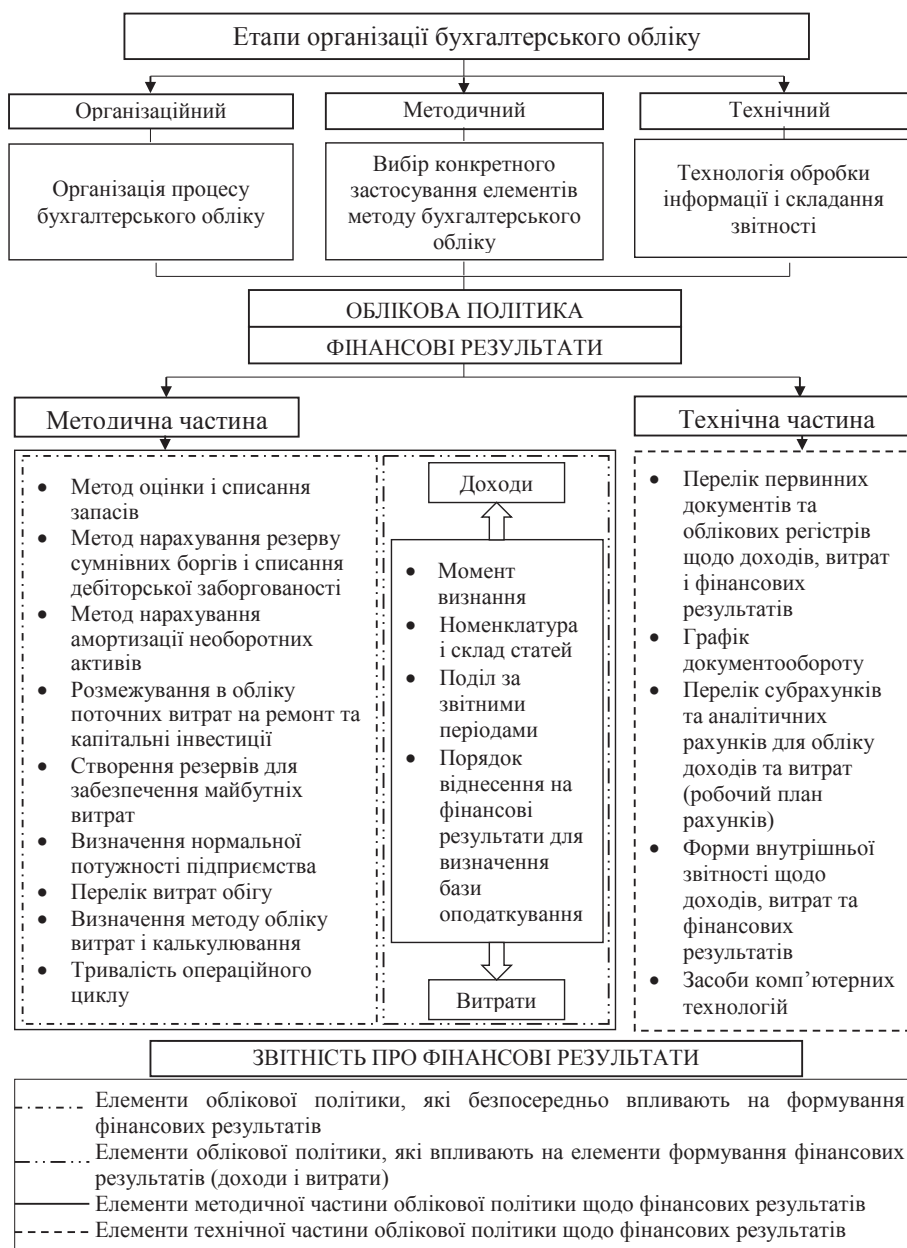


Рис. 1. Основні складники організації бухгалтерського обліку фінансових результатів

Джерело: розроблено авторами

- поліпшення фінансового стану підприємства, досягнення його стабілізації;
- економічно обґрунтоване зниження витрат обігу;
- забезпечення доходності й ефективності використання наявних ресурсів;
- стимулювання праці працівників та підвищення рівня життя трудового колективу.

Поставлені цілі можуть бути реалізовані шляхом обґрунтованого вибору варіантів та наукового розроблення облікової політики.

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо фінансових результатів діяльності, пропонується в Наказі про облікову політику підприємства виділити методичний та технічний блоки щодо даних об'єктів, що забезпечить оперативне формування достовірної звітності про фінансові результати (рис. 1).

Методичний блок визначає вибір із запропонованих Національними положеннями (стандартами) прийомів і способів конкретного варіанта відображення господарських операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку. Причому, оскільки фінансові результати – це кінцеві результати роботи підприємства, на які впливають усі види здійснюваної ним діяльності, а також методика обліку не лише його складників – доходів і витрат, а й активів і пасивів, використання яких, відповідно, дає змогу отримувати підприємству доходи і спричиняє понесення витрат, то нами запропоновано методичну частину облікової політики поділити на дві групи:

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

Безпосередньо на величину фінансових результатів впливають такі чинники, як момент визнання доходів і витрат; номенклатура та склад статей доходів і витрат; поділ їх за звітними періодами; порядок віднесення на фінансові результати для визначення бази оподаткування.

Крім того, також на величину фінансових результатів як кінцевий результат діяльності підприємства опосе-

редковано впливають такі елементи облікової політики: метод оцінки і списання запасів; метод нарахування резерву сумнівних боргів і списання дебіторської заборгованості; метод нарахування амортизації необоротних активів; розмежування в обліку поточних витрат на ремонт та капітальні інвестиції; створення резервів для забезпечення майбутніх витрат; визначення методу обліку витрат і калькулювання; тривалість операційного циклу; метод ціноутворення тощо.

Таким чином, застосовуючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми витрат чи доходів, фінансові результати і на суму оподаткованого прибутку, тому облікова політика надає можливість законного способу коригування фінансового результату і оподаткованого прибутку.

Окрім того, у власників організацій може виникати потреба в незалежній перевірці правильності, повноти та законності визначення фінансових результатів підприємства. У зв'язку із цим постає необхідність у розробленні ефективної методики проведення аудиту фінансових результатів, яка б охоплювала всі аспекти визначення фінансових результатів, достовірного їх відображення у фінансовій звітності, точного і повного виявлення облікових помилок або навіть можливих умисних шахрайських дій.

Методикою передбачено проведення аудиту фінансових результатів у послідовності, відображеній на рис. 2.

За результатами перевірки доходів і фінансових результатів аудитор має розробити певні рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності підприємства та запобігання виникненню порушень в обліку господарських операцій.

**Висновки.** Здійснивши дослідження, можна зробити висновок, що фінансовий результат є досить складною та багатовимірною категорією. Фінансовий результат є показником ефективності виробництва, який здатний вплинути на рішення управлінського персоналу щодо прийняття управлінських рішень, а також на рішення зовнішніх користувачів.

Для поліпшення та підвищення ефективності обліку фінансових результатів доцільним вважаємо:



Рис. 2. Алгоритм аудиту фінансових результатів

Джерело: узагальнено авторами на основі [14, с. 301]

– на законодавчому рівні закріпити сутність поняття «фінансові результати», уточнити перелік показників, які їх характеризують;

– впровадити реєстри аналітичного обліку фінансових результатів для узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб різних користувачів;

– поширити практику створення резерву сумнівних боргів як необхідної умови точного розрахунку фінансового результату діяльності підприємства.

Пропозиціями щодо вдосконалення аналізу фінансових результатів на підприємстві можуть бути:

– постійне підвищення кваліфікації бухгалтерів у зв'язку з останніми змінами в законодавчій базі обліку та контролю. Це дасть можливість працівникам бухгалтерії вільно реагувати на зміни, а також призведе до скорочення часу під час переходу на міжнародні стандарти обліку;

– закріплення за окремим виконавцем проведення контролю фінансових результатів підприємства. Це дасть можливість керівництву в будь-який час перевірити показники динаміки, структури, ефективності для прийняття необхідних рішень.

#### Список використаних джерел:

1. Ліхоносова Г.С., Шабаліна Г.В. Організація та шляхи вдосконалення обліку доходів бюджетної установи. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2018. № 17. С. 124–128.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.05.2019).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 18.05.2019).
4. Наказ Міністерства фінансів України «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Фінансові результати» від 31 березня 1999 р. № 87. URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.05.2019).
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: навчальний посібник. Житомир: Рута, 2002. 672 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник. Житомир: Рута, 2003. 544 с.
7. Фінансово-економічний словник: навчальний посібник / А.Г. Загородній та ін. Київ: Знання, 2010. 1072 с.
8. Основы экономической теории: учебник / С.В. Мочерный и др.; под ред. С.В. Мочерного. Киев: Знання, 2000. 601 с.
9. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2002. 240 с.
10. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
11. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2010. С. 135–141.
12. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2011. 976 с.
13. Худолій Л.М. Теорія фінансів: навчально-методичний посібник. Київ: Європ. ун-т, 2003. 167 с.
14. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / М.С. Чебанова та ін. Київ: Академія, 2002. 671 с.
15. Подольський В.И. Аудит: учебник / под ред. В.И. Подольского. Москва: Экономист, 2003. 494 с.

## ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

**Аннотация.** В статье рассмотрена проблематика формирования и учета финансовых результатов деятельности предприятий. Приведены организационные аспекты проведения учетно-аудиторских процедур проверки финансовых результатов предприятий. Освещены организационно-экономические особенности проведения аудита и анализа финансовых результатов. Исследована сущность экономической категории «финансовые результаты деятельности» с учетом взглядов ведущих ученых. Определены научно-методические подходы и методы формирования финансовых результатов предприятий, которые являются основой для доступности реализации иностранных инвестиций. Определены направления влияния элементов учетной политики на финансовые результаты деятельности предприятия. Приведены авторские предложения по улучшению методик определения финансовых результатов, проведению аудиторских процедур финансовых результатов, которые охватывают аспекты достоверного отражения финансовых результатов и выявления учетных ошибок, возможных умышленных мошеннических действий.

**Ключевые слова:** финансовые результаты, аудит, анализ, организация, финансовая отчетность, достоверность.

## ORGANIZATIONAL FOUNDATIONS OF ACCOUNTING AND AUDIT OF FINANCIAL RESULTS OF ENTERPRISES

**Summary.** The authors note that in the process of further development of market relations, all Ukrainian enterprises encountered a number of problems regarding the definition of financial results and their reflection in accounting. As one of the most important indicators that characterizes the financial performance of an enterprise, is the financial result, that is, profit or loss. The article deals with the problems of formation and accounting of financial results of enterprises. The authors consider the financial result as an indicator characterizing the employer's remuneration for the risk and innovation and arithmetically a positive difference between the aggregate income received from different types of economic activity and the costs of production and circulation that were experienced in the process of its implementation. The organizational aspects of conducting accounting and auditing procedures for checking the financial results of enterprises are presented. The organizational and economic peculiarities of audit and financial results analysis are highlighted. The authors note that there are many debatable issues, in particular, in practice there is a certain discrepancy between the features of activities, income, expenses and the formation of financial results. That is, in the current conditions, the question remains about the inconsistency of the classification of activities and subaccounts of income, expenses and financial results on which they are formed. The article outlines scientific-methodical approaches and methods of formation of financial results of enterprises, which are the basis for the availability of foreign investments. The authors identify the directions of influence of accounting policy elements on the financial results of the enterprise. The article proposes a scientific approach for improving the methods of determining the financial results, conducting audit procedures for financial results, which cover the aspects of reliable reflection of financial results and the detection of accounting errors, possible intentional fraudulent actions or incorrect interpretation of the legislative framework.

**Key words:** financial results, audit, analysis, organization, financial reporting, reliability.