

УДК 658.15

**Мардус Н.Ю.***кандидат економічних наук,  
доцент кафедри економічного аналізу та обліку  
Національного технічного університету  
«Харківський політехнічний інститут»***Єлізарова Х.П.***студент  
Національного технічного університету  
«Харківський політехнічний інститут»*

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

### FEATURES OF ACCOUNTING AND AUDIT FINANCIAL RESULTS

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено теоретичні і практичні підходи до обліку і аудиту фінансового результату підприємства, розкрито сучасний стан і особливості обліку фінансових результатів підприємства, з'ясовано основні проблеми з цього напрямку. На основі отриманих результатів дослідження сформовано основні шляхи з перспективи вирішення проблем обліку фінансових результатів підприємства.

**Ключові слова:** облік, аудит, витрати, дохід, фінансовий результат, прибуток.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследованы теоретические и практические подходы к учету и аудиту финансового результата предприятия, раскрыто нынешнее состояние и особенности учета финансовых результатов предприятия, выяснены основные проблемы в этом направлении. На основе полученных результатов исследования сформированы основные пути перспективного решения проблем учета финансовых результатов предприятия.

**Ключевые слова:** учет, аудит, расходы, доход, финансовый результат, прибыль.

#### ANNOTATION

In the article the theoretical and practical approaches to accounting and auditing of financial results, described the current status and accounting of financial results, revealed major problems in this direction. Based on the research results generated from the perspective of the main ways of solving the problems of accounting of financial results.

**Keywords:** accounting, auditing, cost, revenue, financial result, profit.

**Постановка проблеми.** Питання дослідження фінансових результатів є актуальними для підприємств як суб'єктів господарювання, що здійснюють фінансово-господарську діяльність. Це зумовлено тим, що на основі формування фінансових результатів підприємства визначається прибуток, який є підсумковим показником фінансово-господарської діяльності підприємств, основним чинником його економічного і соціального розвитку, джерелом самофінансування, стимулювання соціально-економічного розвитку виробництва і матеріального заохочення персоналу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Процес визначення доходів і витрат підприємства з метою формування фінансового результату в системі бухгалтерського обліку і аудиту не є новим. Проблеми організації обліку і ау-

диту фінансових результатів (прибутку) розглядалися у працях відомих вчених-економістів. Дослідження фінансової діяльності, зокрема прибутку підприємства, на сучасному етапі є об'єктом уваги багатьох вчених. Їх досліджували в своїх роботах В.І. Аранчій, М. Дем'яненко, І.А. Бланк, В.Л. Корінев, М.Я. Коробов, П.І. Орлов, К.Я. Петрова, А. Турило, П.Н. Шуляк, Н. Шмиголь та багато інших дослідників.

Проте питання визначення показників фінансового результату в системі обліково-аналітичної діяльності підприємства для потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів лишаються актуальними із-за ускладнення обліку, його постійними змінами та орієнтацією до міжнародних стандартів. Тому питання формування і відображення фінансових результатів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства є досить актуальними і потребують уточнення.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Визначення фінансового результату за відповідними видами діяльності відбувається в системі бухгалтерського обліку шляхом послідовного зіставлення доходів і витрат підприємства, що класифікуються за видами діяльності. Від якості економічної інформації, підходів до її збору, обробки та використання, облікової політики залежать повнота та якість визначення фінансового результату з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Тому визначення фінансового результату в обліку і аудиту, його походження й утворення є важливим питанням, яке потребує подальшого дослідження.

**Мета статті** полягає у дослідженні теоретичних і практичних підходів до обліку і аудиту фінансового результату підприємства, розкритті сучасного стану і особливостей обліку фінансових результатів підприємства, з'ясуванні основних проблем з цього напрямку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і

витрат звітного періоду. Для визначення фінансового результату діяльності за звітний період необхідно дотримуватися таких принципів визнання доходів і витрат, як нарахування, відповідність і періодичність.

Фінансовий результат визначається, виходячи із принципу нарахування й відповідності доходів і витрат, по якому для визначення фінансового результату зіставляються доходи звітного періоду з витратами, здійснюваними для одержання цих доходів у тому звітному періоді, коли вони відбулися, а не на момент отримання чи сплати грошових коштів, оскільки ці періоди часу не завжди співпадають. До того ж витрати, що здійснені у звітному періоді, повинні порівнюватись з доходом, задля якого здійснені витрати цього звітного періоду.

Виходячи з принципу періодичності, для визначення фінансового результату доходи та витрати підприємства розподіляються за звітними періодами. Звітним періодом є один рік, проміжними звітними періодами – квартал, місяць.

Під доходами, згідно з п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1], розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які ведуть до збільшення власного капіталу (за винятком росту капіталу за рахунок внесків власників).

Під витратами, згідно з П(С)БО 1 [1], розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 15 «Дохід» [2], відповідно до якого дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

П(С)БО 16 «Витрати» [3] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок

його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [3].

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [3].

Сума чистого фінансового результату (прибутку/збитку) визначається за даними форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (рядки 2350, 2355), при цьому джерелом інформації є рахунок бухгалтерського обліку 79 «Фінансові результати». За кредитом цього рахунку відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунки класу 7), за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та нарахованого податку на прибуток (рахунки класу 9) [4].

Сальдо рахунку 79 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо кредитовий оборот більший за дебетовий, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток; якщо дебетовий оборот більший за кредитовий, то підприємство зазнало збитку.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки: 791 «Результат основної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності» [4].

Сальдо рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Крім того, на рахунок 44 ведеться облік використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку 44 відображається збільшення прибутку від всіх видів діяльності, за дебетом – збитки і використання прибутку.

Сальдо всіх субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» [4].

Крім того, на рахунок 44 ведеться облік використаного в поточному році прибутку.

Сальдо за рахунком 44 відображає нерозподілені прибутки або непокриті збитки поточного і минулих років.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться в розрізі наступних субрахунків:

441 «Прибуток нерозподілений» – відображається наявність і рух нерозподіленого прибутку (рахунок повинен мати тільки кредитовий залишок);

442 «Непокриті збитки» – відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного,

пайового або додаткового капіталу і т. ін. (повинен мати тільки дебетовий залишок);

443 «Прибуток, використаний в звітному періоді» – відображається розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування до резервного капіталу та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку в кінці року закривається в кореспонденції з субрахунками 441 і/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Сума капіталу в дооцінках, яка підлягає перенесенню до нерозподіленого прибутку, розраховується відповідно до пункту 21 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (далі – П(С)БО 7). Згідно з П(С)БО 7, одиницею обліку основних засобів є окремих об'єкт основних засобів [5].

Відповідно, сума дооцінки розраховується на кожний окремих об'єкт основних засобів. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта основних засобів (дані рахунків бухгалтерського обліку 41 «Капітал у дооцінках» або 42 «Додатковий капітал», якщо залишок з рахунку 42 не було перенесено до рахунку 41) заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів, Відомість обліку необоротних активів і зносу). Перенесення суми капіталу в дооцінках до нерозподіленого прибутку відображається за дебетом рахунку 41 «Капітал у дооцінках» (42 «Додатковий капітал») з кредитом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначати, зокрема, застосування періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку або при вибутті об'єкта основних засобів, або періодично (пропорційно нарахованій амортизації).

Також обсяг чистого прибутку (доходу) може бути збільшений на частку нерозподіленого прибутку (дані рахунку 44) або невикористаних фондів, утворених унаслідок розподілу прибутку (дані рахунку 42) в обсязі, визначеному за рішенням органу управління та за наявності фінансових ресурсів у підприємства [6].

Аналітичний облік доходів від реалізації може вестися за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонах збуту і/або інших напрямках, вибраних підприємством самостійно.

Аналогічно складають кореспонденції рахунків під час списання на фінансові результати

доходів та витрат інших видів діяльності з використанням відповідних субрахунків.

Прибуток підприємства є джерелом формування державного бюджету у вигляді податкових витрат.

Порядок формування податкових витрат в умовах дії положень Податкового кодексу України (далі – Кодекс) [7] у редакції, чинній до 1 січня 2015 р., визначено ст. 138, відповідно до вимог якої витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, крім нерозподільних постійних загальновиробничих витрат, які включаються до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п. 138.4 ст. 138 Кодексу), інші витрати – визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, згідно з правилами ведення бухгалтерського обліку (п. 138.5 ст. 138 Кодексу) [7].

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу у редакції, чинній з 1 січня 2015 р., об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу [7].

Тобто для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток слід керуватись правилами бухгалтерського обліку.

Податок на прибуток визначається згідно з П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та згідно із законодавством України та, відповідно, проводиться порівняння (контроль) з декларацією про прибуток підприємства [8].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» (далі – Положення (стандарт) 17) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності [8].

Положення (стандарт) 17 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від форм власності, які, згідно з чинним законодавством, є платниками податку на прибуток (крім бюджетних установ) [8].

Відповідно до п. 152.9 ПК, податковими періодами з податку на прибуток є: календарні квартали, півріччя, три квартали, рік. При цьому ведення податкового обліку здійснюється наростаючим підсумком із початку року [7].

Згідно зі ст. 151.1 ПК передбачено ставку податку на прибуток у 2015 р. 18% (з 01.04.11 р.

ставка – 23%; з 01.01.12 р. – 21%; з 01.01.13 р. – 19%; з 01.01.14 р. – 18%). Платники податку на прибуток звітуватимуть за підсумками року та разом із декларацією подаватимуть і фінзвітність.

З 2015 р. здійснюється перехід на правила розрахунку податку на прибуток. Так, податок на прибуток обчислюватимемо, виходячи із бухгалтерського фінансового результату (за П(С)БО чи МСФЗ), відкоригованого на різниці, передбачені ПКУ (амортизаційні різниці, різниці, які виникають при формуванні резервів (забезпечень), різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (пп. 134.1.1 ПКУ) [7].

Аудит фінансового результату визначається на завершальній стадії виробничої і збутової діяльності підприємства, і він є результатом фінансово-господарської діяльності підприємства. Основним критерієм діяльності підприємства є отримання прибутку, що визначається на основі контролю формування витрат і доходів підприємства за звітний період [8].

Метою правильності відображення фінансових результатів підприємства і аудиту прибутку є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення фінансових результатів, а саме доходів і витрат, повноти та своєчасності їх відображення в фінансовій звітності й облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів і витрат чинним нормативним актам.

Проведення аудиту на підприємстві допомагає виявити всі недоліки і слабкі місця обліку фінансових результатів та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності інформації, а й розробку пропозицій, за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дає можливість оптимізувати господарську діяльність підприємства.

**Висновки.** Таким чином, доходи та витрати

являють собою найважливішу складову діяльності підприємства, що формує його фінансовий результат. В результаті дослідження уточнено необхідність удосконалення обліку і аудиту доходів, витрат і фінансових результатів з метою інформаційного забезпечення потреб різних користувачів. Це дозволяє систематизувати облікову інформацію та підвищити оперативність обліку для потреб управління і контролю.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
2. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29 листопада 1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
3. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
4. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посіб.] / Р.Л. Хом'як. – Львів : Інтеллект-Захід, 2011. – 1224 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
6. Про визначення чистого прибутку (доходу) що відраховується підприємствами в державний бюджет [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=167652>.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2013 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>.
9. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту : [підручник] / Б.Ф. Усач, О. Душко, М.М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.