

Міністерство освіти і науки України
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ННІ – Прикладної економіки і менеджменту ім. Г.Е. Вейнштейна

Кафедра – Цифрових технологій фінансових операцій

Ступінь вищої освіти – другий (магістр)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма – «Діджитал-облік і контроль»



КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему: «Організація і методика обліку та аудиту фінансових результатів в умовах цифровізації (на прикладі ПП «Юридичний партнер»)»

ШИФР КРМ.ЦТФО.1.582-03.1.8

Здобувача _____ Ковальчук В.В.

Керівник _____ проф. Ткачук Г.О.

Кваліфікаційна робота допускається до захисту

Рішення кафедри від "10" червня 2024 р., протокол № 15.

Завідувачка кафедри

цифрових технологій фінансових операцій _____ Галина ТКАЧУК

Одеса – 2024 рік

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ННІ – Прикладної економіки і менеджменту ім. Г.Е. Вейнштейна

Кафедра – Цифрових технологій фінансових операцій

Ступінь вищої освіти – другий (магістр)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма – «Діджитал-облік і контроль»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри

цифрових технологій фінансових операцій

«____» _____ 2024 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА

Ковальчука Володимира Володимировича

1. Тема роботи: ***«Організація і методика обліку та аудиту фінансових результатів в умовах цифровізації (на прикладі ПП «Юридичний партнер»)»***

Затверджена наказом ОНТУ від ***06 жовтня 2023 року №582-03***

2. Термін здачі здобувачем закінченої роботи ***5 червня 2024 р.***

3. Вихідні дані до роботи: ***Звітні дані про діяльність підприємства за 2022-2023 р.р.***

4. Перелік питань, які потрібно розробити ***Теоретичні аспекти організації обліку фінансових результатів на підприємстві. Аналіз фінансового стану підприємства за досліджуваний період. Методика формування показників фінансової звітності та аудиту фінансової звітності на прикладі підприємства ТОВ «Профаудит». Висновки та пропозиції.***

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

6. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи, що стосуються їх:

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 14 лютого 2024 р.

Керівник _____ проф. Ткачук Г.О.

Завдання прийняв до виконання _____ Ковальчук В.В.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. <i>Розробка теоретичного розділу кваліфікаційної роботи</i>	14.02.24 - 20.03.24	
2. <i>Аналіз фінансового стану підприємства за даними показників фінансової звітності</i>	21.03.24 - 21.04.24	
3. <i>Методика укладання фінансової звітності підприємства та аудиту достовірності її показників</i>	22.04.24 - 28.05.24	
4. <i>Оформлення кваліфікаційної роботи</i>	29.05.24 - 5.06.24	

Здобувач- дипломник _____ Ковальчук В.В.

Керівник роботи _____ проф. Ткачук Г.О.

Несу відповідальність за ідентичність електронного та друкованого варіантів кваліфікаційної роботи, даю згоду на обробку персональних даних та не заперечую проти розміщення кваліфікаційної роботи на офіційних web-ресурсах ОНТУ.

Підтверджую, що в кваліфікаційній роботі відсутні порушення норм академічної доброчесності.

Здобувач-дипломник Ковальчук В.В. _____

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи магістра на тему: *«Організація і методика обліку та аудиту фінансових результатів в умовах цифровізації (на прикладі ПП «Юридичний партнер»)*

Фінансові результати діяльності є основним власним джерелом розвитку підприємства, що робить обрану тему дослідження сучасною та актуальною.

У першому розділі кваліфікаційної роботи на основі вивчення нормативно-правової бази, огляду літературних джерел та систематизації отриманої інформації розкривається економічна сутність, особливості організації обліку та контролю фінансових результатів в умовах розвитку цифрових технологій.

У другому розділі досліджено порядок організації обліку фінансових результатів на прикладі реального підприємства.

Особливості організації та методики аудиту фінансових результатів представлена у третьому розділі.

За результатами проведеного дослідження в роботі зроблено відповідні висновки та запропоновано заходи щодо вдосконалення системи обліку і контролю на підприємстві.

Кваліфікаційна робота містить:

текстової частини – 85 стор.

таблиць – 33

рисуноків – 8

додатки – 1

ЗМІСТ

ВСТУП	5
1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І ЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВА БАЗА ЇХ ОБЛІКУ	7
1.1. Характеристика і склад фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства	7
1.2. Синтетичний облік доходів, витрат і фінансових результатів	14
1.3. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах цифровізації	38
Висновки до першого розділу	42
2 ПРАКТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	44
2.1. Особливості організації обліку на підприємствах малого бізнесу	44
2.2. Бухгалтерський облік доходів підприємства	49
2.3. Бухгалтерський облік витрат діяльності підприємства	53
2.4. Синтетичний та аналітичний облік фінансових результатів	60
Висновки до другого розділу	64
3. АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	65
3.1. Основні положення аудиту фінансових результатів	65
3.2. Знайомство з бізнесом ПП «Юридичний партнер»	67
3.3. Методичні підходи до аудиту фінансових результатів	73
3.4. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства	77
Висновки до третього розділу	80
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	86
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Сучасна економічна ситуація зумовлена в рівній мірі як макроекономічними та політичними проблемами, так і багатьма мікроекономічними чинниками. Так, не викликає сумніву той факт, що сучасний спад виробництва в Україні значною мірою є наслідком низької прибутковості та збитковості значної більшості вітчизняних підприємств.

Основним економічним чинником, який в значній мірі визначає прибутковість підприємства, є фінансовий результат підприємства. При цьому фінансовий результат виступає тим комплексним показником, який узагальнює усі результати виробничо-господарської діяльності підприємства та визначає її ефективність.

Таким чином, актуальність даної теми полягає в тому, що на сьогоднішній день на всіх підприємствах на перше місце ставиться саме фінансовий результат роботи – прибуток або збиток. При цьому провідна роль у вирішенні питань визначення й оптимізації величини фінансових результатів належить бухгалтерському обліку та економічному контролю, адже можливість отримання найбільшого економічного ефекту при найменших витратах значною мірою залежить від того, наскільки оперативно і точно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат та доходів.

Фінансовий результат найчастіше визначають як прибуток або збиток. Останні представляють собою різницю між доходами та витратами діяльності підприємства. Саме тому організація і методика обліку фінансових результатів в роботі розглядається у комплексі із доходами та витратами.

Дані, отримані в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності використовуються для проведення аналізу фінансових результатів, допомагають здійснювати контроль за рівнем доходів, витрат та фінансових результатів та визначення заходів щодо покращення зазначених показників.

Мета роботи – використовуючи отримані раніше теоретичні знання у галузі спеціальних економічних дисциплін показати у випускній роботі фі-

нансові результати, як об'єкт бухгалтерського обліку, вивчити організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів, зробити загальний аналіз техніко-еконо-мічних показників та детальний аналіз фінансових результатів підприємства.

Завдання дослідження: визначити сутність фінансових результатів, вивчити нормативну базу їх обліку, проаналізувати фінансові результати діяльності підприємства, вивчити практику організації та методiku обліку на підприємстві в цілому та щодо обліку фінансових результатів.

Об'єкт роботи – фінансові результати, особливості їх обліку серед інших господарських операцій, документообіг, річна й квартальна звітність, аналітичні та синтетичні облікові реєстри.

Предметом дослідження є методологія та діюча практика обліку і внутрішньогосподарського контролю фінансових результатів на прикладі підприємства ПП «Юридичний партнер».

В ході виконання кваліфікаційної роботи застосовувались наступні методи дослідження: розрахунково-аналітичні методи, метод аналізу та синтезу, статистичне групування, порівняння, середні величини, метод ланцюгових підстановок тощо.

Інформаційною базою для проведення дослідження стали практичні матеріали фінансової, статистичної та первинної бухгалтерської звітності ПП «Юридичний партнер».

Результати роботи апробовано на Науковій конференції здобувачів освіти ОНТУ 26-29 березня 2024 р. (тема доповіді «Фінансові результати діяльності приватного підприємства: проблеми обліку та оподаткування»).

Робота має практичне значення, оскільки виконана за даними реального підприємства.

1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ І ЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВА БАЗА ЇХ ОБЛІКУ

1.1. Характеристика і склад фінансових результатів від усіх видів діяльності підприємства

В економічній теорії у різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом особливого вивчення. Однак до теперішнього часу в економічній літературі не існує єдності у позиції щодо сутності даної категорії, її походження і функцій.

Частина виробленої продукції (робіт, послуг) підприємства використовують для власних потреб. Інша частина реалізується на сторону. Кругообіг засобів на підприємстві завершується процесом продажу (або реалізацією), внаслідок якого господарюючий суб'єкт отримує виручку в грошовій формі. При реалізації продукції підприємству відшкодовуються у грошовій формі витрачені засоби на її виробництво та збут.

Прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності та є найважливішим показником фінансових результатів підприємницьких структур, їх фінансового стану. Він інформує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва й реалізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці. Прибуток є визначальним критерієм ефективності господарювання.

Таким чином, *прибуток* – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів.

Про актуальність теми доходів і фінансових результатів, а також їхнього обліку свідчить рівень її розгляду в наукових працях. Серед видатних вчених, які зробили вагомий внесок у розвиток теорії доходів і результатів діяльності та їх бухгалтерського обліку на різних історичних етапах, такі,

як Л. Флорі, Д. Манчіні, Ф. Ескобара, Ф. Марчі, Д. Чербоні, Ф. Беста, А. Пльбо, Е. Леоте, І.Ф. Шера, Г. Сімона, Е. Шмаленбаха, Л.І. Гомберга, Є.Є Сіверса, О.М. Галагана, А.Л. Бикова, В.Г. Макарова, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова.

Значний внесок зробили також українські вчені-професори О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець [1], А.М. Герасимович, С.Ф. Голов [2], Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, П.П. Німчинов, В.В. Сопко [3], Ю.І. Осадчий, М.Г. Чумаченко.

На особливу увагу заслуговує праця І.А. Бланка «Управління прибутком» з точки зору теоретичного дослідження прибутку як економічної категорії [4].

Між фахівцями різних галузей, таких як бухгалтерський облік, економіка, фінанси, юридичні науки, немає однозначної думки щодо визначення поняття «фінансовий результат», але можна виділити деякі ознаки, за якими згрупуються думки вчених щодо сутності поняття «фінансові результати» [5]:

– результат зоставлення доходів та витрат підприємства (Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій);

– приріст чи зменшення капіталу (С.Л. Лондар і О.В. Тимошенко, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк);

– вираження у формі прибутку або збитку (Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк, А.Д. Мочерний, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, В.М. Опарін, Л.М. Худолій, М.С. Чебанова і С.С. Василенко);

– підсумки (результат) діяльності (Р.В. Скасюк, М.С. Пушкар).

До нормативних джерел з обліку доходів, витрат та фінансових результатів належать:

1. Податковий кодекс України [6];
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». [7];
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». [8];

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». [9];

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». [10];

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». [11];

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». [12];

8. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [13] тощо.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [7] доходом є надходженням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. В бухгалтерському обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу.

Поняття фінансових результатів діяльності трактується в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати [11].

Економічну роль прибутку можна сформулювати таким чином [14]:

– прибуток слугує основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства; – прибуток виступає захисним механізмом у разі загрози банкрутства;

– прибуток виступає головною метою підприємницької діяльності і є основним елементом, який спонукає до ведення господарської діяльності;

– прибуток є основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів;

-прибуток є джерелом формування фондів стимулювання;

– прибуток підприємств створює передумови для економічного розвитку суспільства загалом.

Щодо визначення збитку, то в літературі є досить велика їх кількість, в економічних словниках знаходимо такі визначення збитку:

– перевищення витрат на виробництво і продаж товарів над доходами від їх продажу є збитком;

– збиток – перевищення перенесеної вартості над заново створеною, що забезпечується виробництвом необхідного продукту;

– збиток – це перевищення альтернативних факторних витрат над виручкою від продажу продукції;

– збиток можна охарактеризувати як негативну різницю доходу і витрат, втрати в результаті певного роду діяльності;

– збиток – перевитрати факторів виробництва, що не покриваються отриманим доходом.

Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Доходи від господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за видами діяльності .

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

– реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);

– надання послуг, виконання робіт;

– використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Суттєвою ознакою класифікації є вид діяльності, від якої отримано дохід (рис. 1.1).

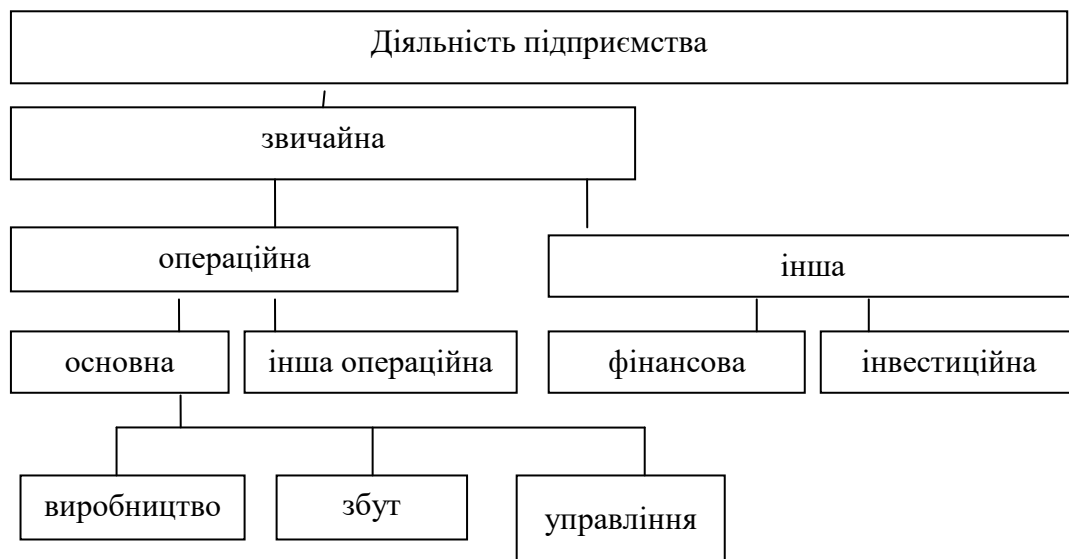


Рис. 1.1 – Класифікація видів діяльності підприємства*

*Сформовано за [11]

Під *звичайною діяльністю* розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Звичайна діяльність поділяється на операційну та не операційну (фінансову й інвестиційну).

Операційна діяльність це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Основна діяльність це здійснення операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, управління, збут.

Інвестиційна діяльність це операції придбання і реалізації тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність це діяльність, яка призводить до зміни розміру та складу власного й позикового капіталу підприємства.

У бухгалтерському обліку для відображення у Звіті про фінансові результати доходи класифікуються за наступними групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи. Особливості оцінювання доходу в системі бухгалтерського обліку показано на рис. 1.2.

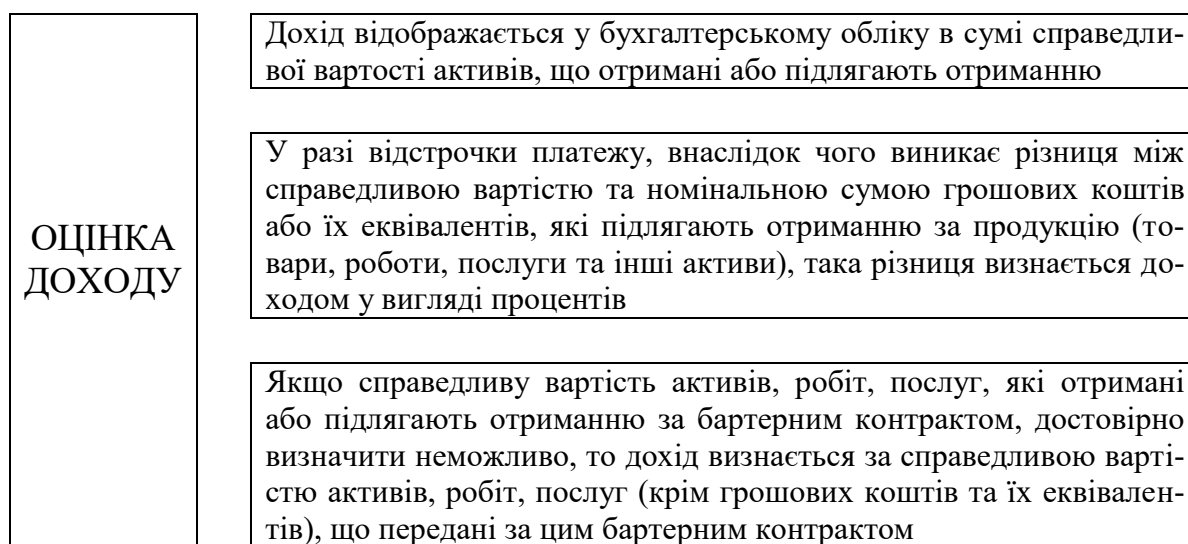


Рис. 1.2. Особливості оцінювання доходу [15]

Основними критеріями відображення витрат і визнання їх витратами є зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу шляхом його вилучення або розподілу власниками); можливість їх достовірної оцінки; визнання їх одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони були здійснені.

Чистий прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної і надзвичайної діяльності та включає:

- чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (робіт, послуг);
- валовий прибуток (збиток);
- фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- чистий прибуток (збиток).

Основні причини виникнення витрат на підприємстві наведено в табл.

1.1.

Таблиця 1.1 - Основні джерела виникнення витрат на підприємстві [15]

Причини зменшення активів, що приводять до виникнення витрат	Причини збільшення зобов'язань, що приводять до виникнення витрат
1) Використання активів; 2) продаж (обмін) активів (крім іноземної валюти); 3) безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам; 4) втрата активів внаслідок нестач, стихійного лиха тощо; 5) зменшення вартості активів у результаті уцінки, зменшення корисності; 6) списання внаслідок невідповідності встановленим умовам визнання активу; 7) інші причини.	1) Нарахування заробітної плати працівникам підприємства; 2) проведення відрахувань на соціальне страхування; 3) виникнення заборгованості перед поставальниками за одержану електроенергію; 4) виникнення заборгованості перед підрядниками та іншими кредиторами за виконані роботи та послуги; 5) виникнення заборгованості перед бюджетом за податком на прибуток; 6) інші причини.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо. Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається *валовим прибутком (збитком)*.

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

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування це алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових й інших доходів, фінансових й інших витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку на прибуток.

Кінцевий фінансовий результат *чистий прибуток (збиток)* - визначається як різниця між різними видами доходів і витрат підприємства за звітний період.

1.2. Синтетичний облік доходів, витрат і фінансових результатів

Відповідно до Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань, доходів та витрат [16] та Інструкції про його застосування [17] рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій.

На рахунках класу 7 (70,71, 72, 73, 74, 75), крім рахунка, №76 «Страхові платежі», протягом звітного року, на дебеті щомісячно відображається належна сума непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок №79 «Фінансові результати», на кредиті відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), ще включені до ціни продажу.

На рахунку 76 «Страхові платежі» узагальнюється інформація про страхові платежі та їх повернення страхувальникам із щомісячним віднесенням усієї різниці на субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Рахунок 79 призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається сума доходів від реалізації готової продукції, това-

рів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70, 71), за дебетом – собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (рахунки 90, 92, 93, 94).

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «Результат від іншої звичайної діяльності» визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається дохід від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом – списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

На субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом – списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати».

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і з кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у порядку закриття цих рахунків.

Облік доходів та витрат від основної операційної діяльності

Доходи від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) та інших активів визначаються в разі наявності всіх наведених нижче умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар,

інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контролю за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотереї, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу, призначено рахунок №70 «Доходи від реалізації». На дебеті рахунку 70 «Доход від реалізації» відображається належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) та списання у порядку закриття на рахунок №79, на кредиті субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу.

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції. На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства й організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

На дебеті субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям: вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходів, На кредиті відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками. Первинними документами з обліку доходів від реалізації є рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, акти виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки (довідки) бухгалтерії.

Витрати класифікуються в бухгалтерському обліку залежно від характеру та видів діяльності як показано на рис.1.3.

Операційні витрати – витрати, пов'язані з операційною діяльністю. Вони є витратами звітного періоду і включаються до Звіту про фінансові результати. До них належать:

1. Витрати основної операційної діяльності – це матеріальні витрати, амортизаційні відрахування, витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи.

2. Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління підприємством.

До них належать: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та ін.); витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством й іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення; винагороди за професійні послуги; витрати на зв'язок; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші обов'язкові платежі; плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

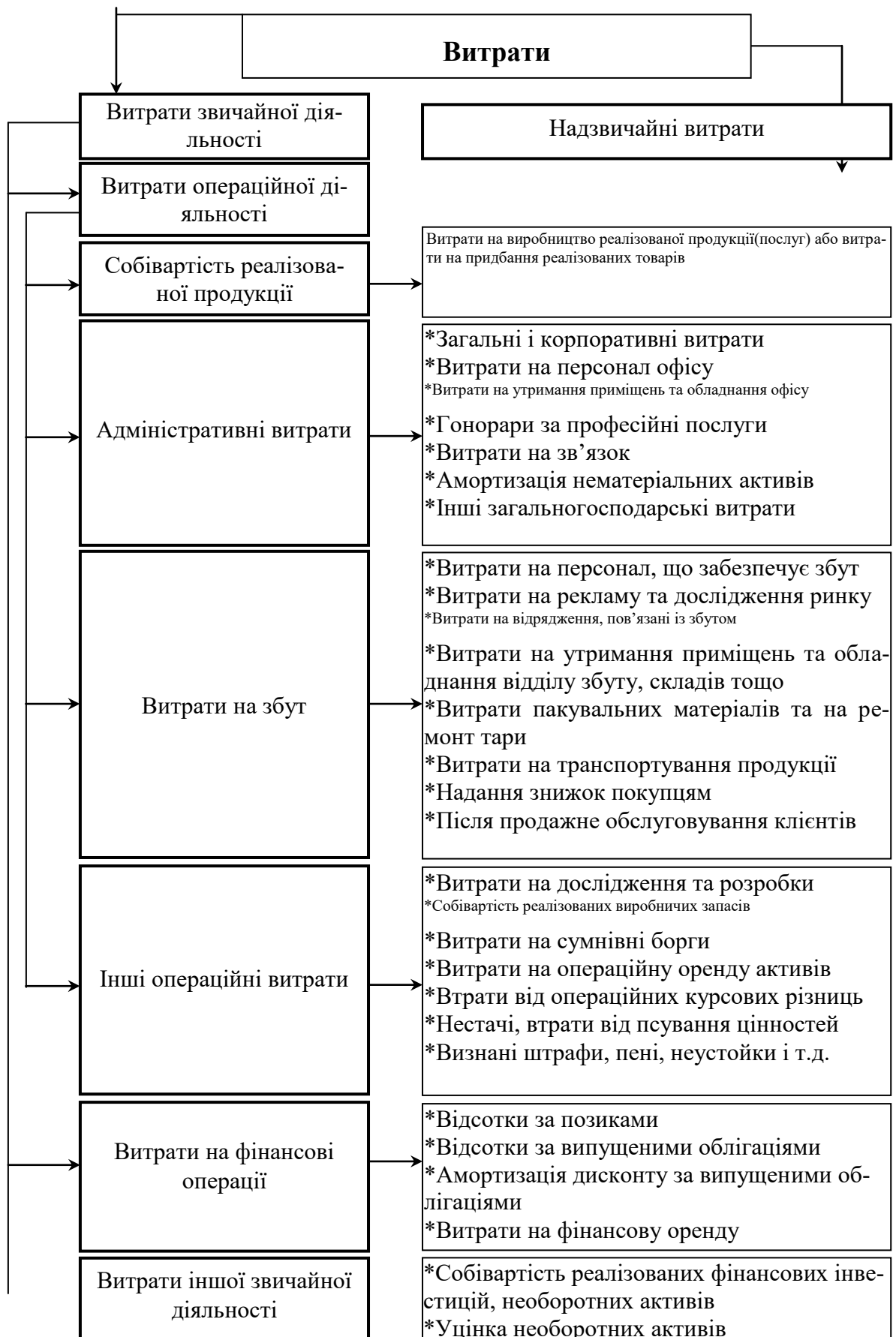


Рис.1.3 - Класифікація витрат підприємства

3. *Витрати на збут* – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До них відносять: витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; витрати на ремонт тари; оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг; витрати на транспортування, перевалку й страхування продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (базис) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування та ін.

3. *Інші операційні витрати*: витрати на дослідження й розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти, що визначається перерахуванням іноземної валюти на грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості та витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойки; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

У фінансовому обліку процес реалізації відображається наступним чином:

при методі нарахування - у момент відвантаження готової продукції, наданих по-

слуг – Д-т 36, К-т 70; у момент отримання грошових коштів - Д-т 30, К-т 70.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку доходів від реалізації наведений в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Облік доходів від реалізації

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суми, які не є доходом	70 «Доходи від реалізації»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
2	Проведено інші вирахування з доходу	70 «Доходи від реалізації»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
3	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
4	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації	70 «Доходи від реалізації»	791 «Результат операційної діяльності»
5	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	30 «Каса»	70 «Доходи від реалізації»
6	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів	31 «Рахунки в банках»	70 «Доходи від реалізації»
7	Визнано дохід від реалізації продукції покупцям і замовникам на умовах відстрочки платежу	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
8	Визнано дохід від погашення кредиторської заборгованості перед постачальниками шляхом реалізації	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	70 «Доходи від реалізації»
9	Списано на фінансові результати вирахування з доходу	791 «Результат операційної діяльності»	704 «Вирахування з доходу»

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів; доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув термін позовної давності; відшкодування раніше списаних активів; суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності.

Рахунок 71 має субрахунки наведені в табл. 1.3.

На дебеті рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображаються суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів) та списання в порядку закриття на рахунок 79; на кредиті – збільшення одержаного доходу.

Таблиця 1.3 – Субрахунки до рахунку 71 «Інший операційний дохід»*

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика
710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Для узагальнення інформації про доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації іноземної валюти
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)
713	Дохід від операційної оренди активів	Для узагальнення інформації про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
714	Дохід від операційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємств, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства
715	Одержані штрафи, пені, неустойки	Для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів
716	Відшкодування раніше списаних активів	Для узагальнення інформації про суми відшкодування вартості раніше списаних оборотних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів і від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю

*Систематизовано щонайменше

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством. Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-

фактури, ТТН, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших операційних доходів наведений в табл. 1.4.

Для отримання показника прибутку або збитку від операційної діяльності Планом рахунків передбачено субрахунок 791.

Таблиця 1.4 – Облік інших операційних доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, отриманих у складі інших операційних доходів	71 «Інший операційний дохід»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
2	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат операційної діяльності»
3	Виявлено лишки виробничої собівартості незавершеного виробництва	23 «Виробництво»	71 «Інший операційний дохід»
4	Виявлено лишки готової продукції у результаті інвентаризації	26 «Готова продукція»	71 «Інший операційний дохід»
5	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців	36 «Розр. з покупцями та замовниками»	71 «Інший операційний дохід»
6	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	71 «Інший операційний дохід»

У кінці звітної періоду обороти за рахунками 70, 71, 90, 92, 93, 94 списуються на субрахунок 791, за даними якого визначається прибуток (збиток) операційної діяльності.

Для визначення прибутку (збитку) від операційної діяльності здійснюються записи, наведені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Формування фінансового результату від операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	71 «Інший операційний дохід»	791 «Результат операційної діяльності»
2	Віднесено на фінансові результати операційної діяльності адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Згідно з планом рахунків рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі. На дебеті рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» відображається списання кредитового сальдо в порядку закриття рахунка №72, на кредиті рахунка 79.

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

На субрахунку 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Кореспонденцію рахунків з обліку доходів від участі в капіталі наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Кореспонденція рахунків з обліку доходів від участі в капіталі (рах. 72)

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображення доходу від інвестицій в асоційовані підприємства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
2	Списання суми доходу – кредитове сальдо (в порядку закриття рах. №72) на фінансові результати	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»	792 «Результат фінансових операцій»

Фінансові витрати – це витрати, пов'язані із обслуговуванням позикового капіталу – коштів, які на умовах платності й повернення залучає підприємство для забезпечення певних заходів і виконання зобов'язань.

Альтернативний метод обліку фінансових витрат запроваджується в практику облікової політики підприємств України з 2010 р. Це передбачено П(С)БО 31 «Фінансові витрати». У ПСБО 31 зазначено, що фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони нараховані (виникли), крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає включення фінансових витрат до первісної вартості активу.

Під *фінансовими витратами* розуміють витрати на відсотки та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Фінансові витрати за ПБО 31 можуть включатися до первісної вартості не будь-якого актива, а тільки кваліфікаційного актива.

Кваліфікаційним активом вважається актив, який потребує суттєвого часу для його створення. Рекомендується суттєвим часом вважати час, що становить більш як 3 місяці. Капіталізація фінансових витрат, тобто включення фінансових витрат до первісної вартості (собівартості) кваліфікаційного активу, здійснюється лише щодо суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення кваліфікаційного активу.

Прибуток або збиток від фінансової діяльності підприємства визначається на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій»

За кредитом субрахунку 792 відображається списання суми доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Схему відображення в бухгалтерському обліку доходів, витрат фінансової діяльності підприємства та визначення фінансового результату, наведено на рис. 1.4.

Дебет	Кредит
951 «Відсотки за кредит»	721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
952 «Інші фінансові витрати»	722 «Дохід від спільної діяльності»
961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»	723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»
962 «Втрати від спільної діяльності»	731 «Дивіденди одержані»
963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»	732 «Відсотки одержані»
	733 «Інші доходи від фінансових операцій»

Рис. 1.4 – Схема відображення в бухгалтерському обліку результатів від фінансових операцій*

*систематизовано за даними [17]

Узагальнення інформації про доходи, які отримані у процесі фінансової діяльності підприємства, зокрема, дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», ведеться на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи» наведені в табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Субрахунки до рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

№ субрахунка	Назва субрахунка	Характеристика
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, платіжні доручення, рахунки тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших фінансових доходів наведений в табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Облік інших фінансових доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Віднесено інші фінансові доходи на фінансові результати	73 «Інші фінансові доходи»	792 «Результат фінансових операцій»
2	Отримано роялті в готівковій формі	30 «Каса»	733 «Інші доходи від фінансових операцій»
3	Відображено нарахування іншого фінансового доходу, що належить до отримання у вигляді відсотків за облігаціями	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	732 «Відсотки одержані»

Рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

На дебеті рахунка 74 відображається належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів та списання кредитового сальдо (доходів) в порядку закриття рахунка на кредит рахунка №79, на кредиті-збільшення (одержання) доходу.

На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації необоротних активів.

На субрахунку 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації майнових комплексів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається

ся у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від звичайної діяльності, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74, зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку інших доходів наведений в табл. 1.9.

Таблиця 1.9 – Облік інших доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму податків і платежів, отриманих у складі іншого доходу	74 «Інші доходи»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
2	Віднесено інші доходи на фінансові результати від інвестиційної діяльності	74 «Інші доходи»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»
3	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на фінансові інвестиції	10 «Основні засоби»	741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій»
4	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні необоротні активи	20 «Виробничі запаси»	742 «Дохід від реалізації необоротних активів»
5	Визнано дохід при отриманні безготівкових коштів за реалізовані фінансові інвестиції	31 «Рахунки в банках»	741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»
6	Визнано дохід від реалізації майнового комплексу	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	743 «Дохід від реалізації майнових комплексів»
7	Відображено неопераційну курсову різницю за розрахунками з іноземними постачальниками та підрядниками	632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

Інші витрати - витрати, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом і (або) реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать: собівартість реалізованих фінансових інвестицій; собівартість реалізо-

ваних необоротних активів; собівартість реалізованих майнових комплексів; втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів; залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

Облік цих витрат ведеться на рахунку 97 «Інші витрати», який має такі субрахунки: 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів», 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів», 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць», 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», 976 «Списання необоротних активів», 977 «Інші витрати звичайної діяльності».

На дебеті субрахунків 971...977 відображають суму визнаних витрат, на кредиті – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства визначається на субрахунку 793. За кредитом субрахунка 793 відображаються списання сум у порядку закриття рахунків обліку доходів від іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунка 97 «Інші витрати».

Нарахування податку на прибуток від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності та відображення у складі фінансових результатів відображається в обліку наступними записами: Д-т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності», К-т 641 «Розрахунки за податками й платежами» (нарахування податку) і Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» (списання на фінансові результати).

Облік фінансових результатів діяльності

Фінансовий результат діяльності представляє собою прибуток або збиток, який визначається різницею між сумою доходів та витрат діяльності (рис.1.5).

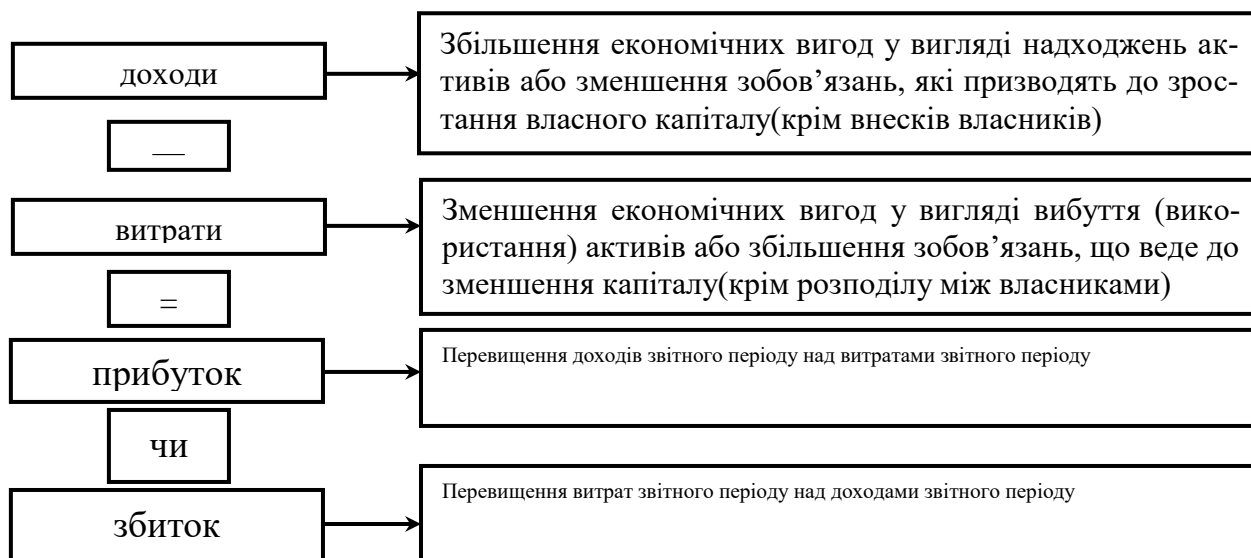


Рис.1.5 - Порядок визначення фінансового результату за звітний період

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати».

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Бухгалтерський облік фінансових результатів ведеться за видом діяльності, для яких відкриваються відповідні субрахунки.

Рахунок 79 «Фінансові результати» має субрахунки, які наведено в табл. 1.10.

Таблиця 1.10 – Субрахунки до рахунку 79 «Фінансові результати»

№ с/р	Назва субрахунку	Характеристика
791	Результат операційної діяльності	Визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»)

Продовження табл.1.10		
792	Результат фінансових операцій	Визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансові, витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі»
793	Результат іншої звичайної діяльності	Визначається прибуток (збиток) від іншої звичайної діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання сум в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої звичайної діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати»

На підприємстві бухгалтерський облік фінансових результатів організовується наступним чином (див. рис.1.6).

Для визначення фінансового результату (прибутку, збитку), який одержало підприємство в процесі всіх видів діяльності, проводиться їх порівняння на рахунку 79, обороти по дебету (сума всіх витрат) та кредиту (де записана сума всіх доходів). У випадку, коли при порівнянні оборотів по рахунку 79 оборот по кредиту буде більшим дебетового обороту, то ця різниця створює нерозподілений прибуток поточного періоду (року). Це відображається наступним чином: Дт 79 - Кт 441. Якщо дебетовий оборот буде більший кредитового (доходу одержано менше), то ця різниця створює непокритий збиток поточного року. Рахунок 79 закривається на рахунок 44 бухгалтерським записом: Дт 442 - Кт 79.

Для визначення фінансового результату (прибутку, збитку), який одержало підприємство в процесі всіх видів діяльності, проводиться їх порівняння на рахунку 79, обороти по дебету (сума всіх витрат) та кредиту (де записана сума всіх доходів). У випадку, коли при порівнянні оборотів по рахунку 79 оборот по кредиту буде більшим дебетового обороту, то ця різниця створює нерозподілений прибуток поточного періоду (року). Це відображається наступним чином: Дт 79 - Кт 441. Якщо дебетовий оборот буде більший кредитового (доходу одержано менше), то ця різниця створює непокритий збиток поточного року. Рахунок 79 закривається на рахунок 44 бухгалтерським записом: Дт 442 - Кт 79.

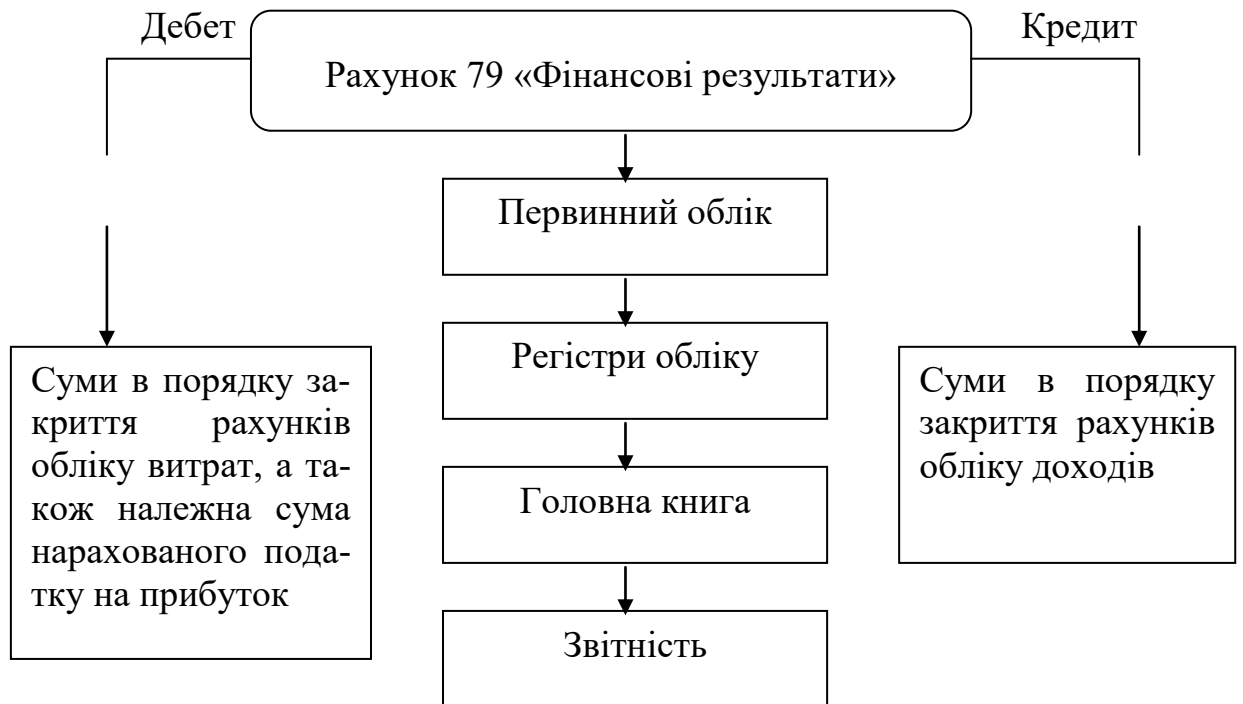


Рис. 1.6 - Схема організації бухгалтерського обліку фінансових результатів

Чистий прибуток, виявлений в бухгалтерському обліку за результатами діяльності підприємства звітного року, затверджується річними зборами власників і може розподілятися за напрямками використання, а саме:

- 1) направлятися на виплату дивідендів;
- 2) залишатися у розпорядженні підприємства для забезпечення розширеного відтворення та збільшення власного капіталу (поповнення статутного капіталу, створення резервного капіталу) або враховуватися в обліку як нерозподілений прибуток.

Всі ті суми збитків, які одержані в процесі звичайної та надзвичайної діяльності кожного підприємства потрібно покривати за рахунок відповідних джерел. Такими джерелами можуть бути: джерела власного капіталу, джерела резервного капіталу, за рахунок нерозподіленого прибутку минулих років та інше.

Облік такого покриття ведеться наступним порядком:

1. Записується покриття збитків звітної періоду за рахунок частини вкладеного капіталу: Дт 442 «Непокріті збитки», Кт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді».

2. Записується покриття збитків звітної періоду за рахунок резервного капіталу: Дт 43 «Резервний капітал», Кт 442 «Непокріті збитки».

3. Відображається частина прибутку, що використана в звітному році для покриття: Дт 441 «Прибуток нерозподілений», Кт 442 «Непокріті збитки».

Порядок відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів наведено в таблиці 1.11.

Таблиця 1.11 - Облік фінансових результатів діяльності

№ п.п	Зміст господарської діяльності	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено собівартість готової продукції (робіт, послуг), якщо підприємство не використовує рахунки класу 9	79 «Фінансові результати»	23 «Виробництво» 26 «Готова продукція»
2	Відображено нерозподілений прибуток підприємства звітної періоду	79 «Фінансові результати»	441 «Прибуток нерозподілений»
3	Віднесено на фінансові результати суми, які підлягають виключенню зі результати" складу доходів	79 «Фінансові результати»	70 «Доходи від реалізації»
4	Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованої продукції(товарів, робіт, послуг)	79 «Фінансові результати»	90 «Собівартість реалізації»
5	Віднесено на фінансові результати адміністративні витрати, понесені протягом звітної періоду	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»
6	Віднесено на фінансові результати витрати на збут, понесені протягом звітної періоду	79"Фінансові результати"	93 «Витрати на збут»
7	Віднесено на фінансові результати інші витрати операційної діяльності, понесені протягом звітної періоду	79"Фінансові результати"	94 «Інші витрати від операційної діяльності»
8	Віднесено на фінансові результати фінансові витрати, понесені протягом звітної періоду	79 «Фінансові результати»	95 «Фінансові витрати»
9	Віднесено на фінансові результати понесені протягом звітної періоду витрати від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	79 «Фінансові результати»	96 «Втрати від участі в капіталі»
10	Віднесено на фінансові результати інші витрати, понесені протягом звітної періоду	79"Фінансові результати"	97 «Інші витрати»
11	Віднесено на фінансові результати витрати з нарахування податку на прибуток, отриманого за даними бухгалтерського обліку	79 «Фінансові результати»	98 «Податок на прибуток»

Продовження табл. 1.11			
13	Відображено непокритий збиток звітного періоду	442 «Непокриті збитки»	79 «Фінансові результати»
14	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації, одержаний підприємством у звітному періоді	70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»
15	Віднесено на фінансові результати дохід, отриманий підприємством у звітному періоді від іншої операційної діяльності	71 «Інший операційний дохід»	79 «Фінансові результати»
16	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі	72 «Дохід від участі в капіталі»	79 «Фінансові результати»
17	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від іншої фінансової діяльності	73 «Інші фінансові доходи»	79 «Фінансові результати»
18	Віднесено на фінансові результати дохід, одержаний підприємством у звітному періоді від звичайної діяльності, яка не є фінансовою і операційною	74 «Інші доходи»	79 «Фінансові результати»
19	Відкориговано суму надлишкове списаного податку на прибуток	98 «Податок на прибуток»	79 «Фінансові результати»

Відображення фінансових результатів в фінансовій звітності підприємства

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової, надзвичайної діяльності підприємства (К-т 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76) та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності й надзвичайних подій (К-т 79) призначено Журнал 6. У розділі II Журналу 6 накопичуються аналітичні дані про окремі складові доходів підприємства.

На підставі первинних документів дані про доходи та фінансові результати

діяльності відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності (рис. 1.7).

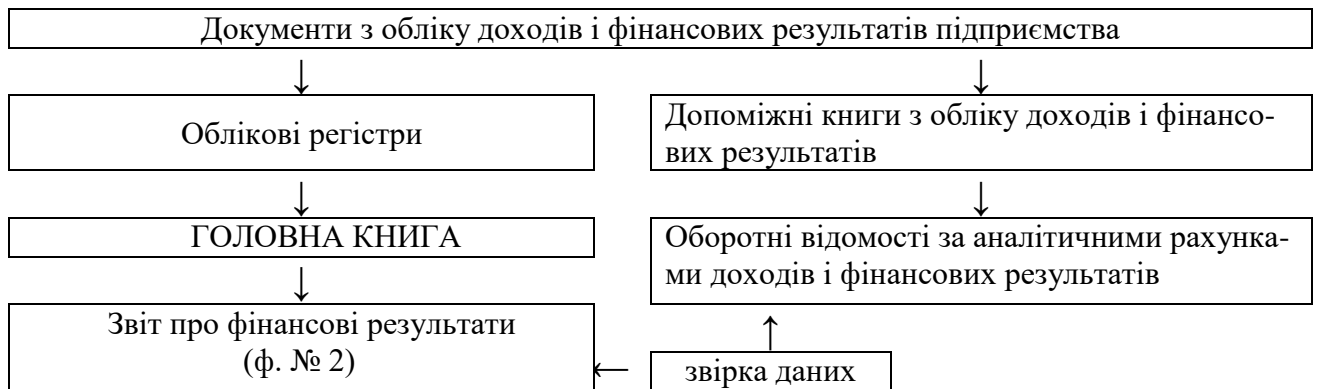


Рис. 1.7 – Порядок відображення доходів і фінансових результатів в обліку

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.06.99 р. №996-XIV передбачає, що мета складання звіту про фінансові результати - це надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки підприємства за певний період.

Звіт про фінансові результати, передбачений П(С)БО 1, входить як обов'язковий елемент до складу річної і поточної квартальної фінансової звітності.

При цьому доходи і витрати відображаються у звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди упродовж кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного і раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли отримують відповідні економічні вигоди.

Згортання доходів та витрат не допускається, тобто передбачено роздільне відображення доходів та витрат у звітності у всіх випадках, якщо інше не передбачено відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку.

Звіт про фінансові результати складається з наступних чотирьох розділів:

1. Визначення прибутку (збитку) за звітний період;
2. Сукупний дохід;
2. Елементи операційних витрат;
3. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Звіт про фінансові результати становить значний інтерес для інвесторів, акціонерів оскільки відображає результати операційної діяльності підприємства за певний період часу. При цьому, слід зазначити, що корисною для користувачів може бути лише достовірна та об'єктивна інформація

Згідно з податковим законодавством України звітністю підприємств та організацій з податку на прибуток є декларація з відповідними додатками, яка по

дається до податкових органів.

В інших країнах підприємства, безумовно, теж звітують перед податковою адміністрацією по одержаних доходах. Але їх звіт може базуватися на даних фінансової звітності з деякими коригуваннями.

Розглянемо схему узгодження прибутку за даними бухгалтерського обліку та оподаткованого прибутку для українських підприємств (рис. 1.8.).

Для того щоб трансформувати фінансовий прибуток в оподатковуваний прибуток, необхідно здійснити кілька кроків коригувань:

- доходів;
- витрат;
- амортизації;
- інші.

Перший крок коригувань полягає у збільшенні прибутку за даними бухгалтерського обліку на суму доходів, які підлягають обкладенню податком на прибуток, але не визнаються (не відносяться) до облікового прибутку звітного періоду:

а) сума отриманих авансів, попередніх оплат від покупців та замовників підприємства (за правилом "першої події" згідно з податковим законодавством);

- б) сума безоплатно переданих товарів, наданих послуг підприємству;
- в) сума перевищення звичайної ціни над відпускною ціною при реалізації підприємством товарів (послуг) із частковою оплатою, пов'язаним особам та інші.

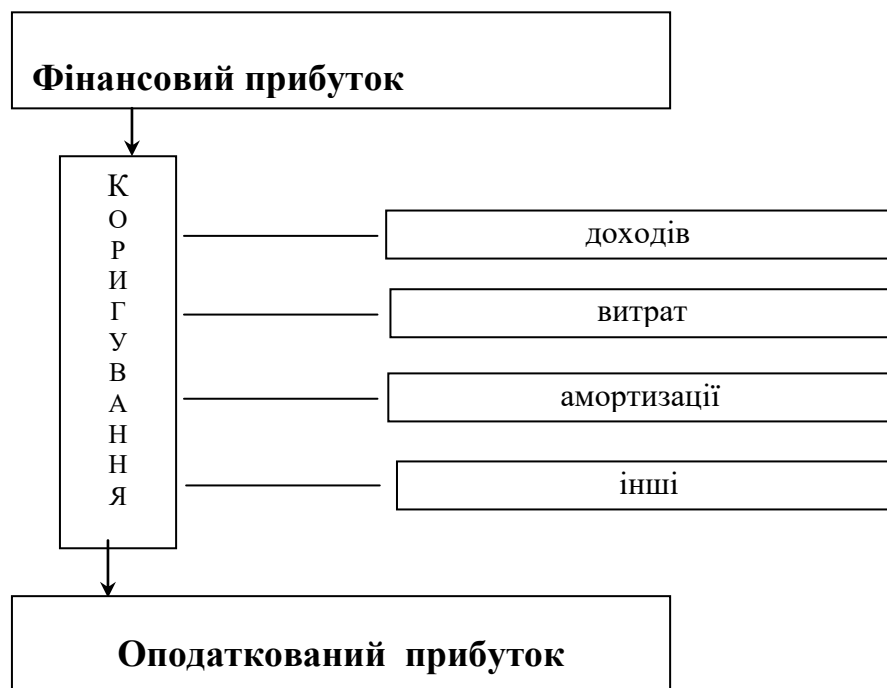


Рис 1.8 - Узгодження прибутку підприємства за даними бухгалтерського обліку та оподаткованого прибутку

Другий крок коригувань полягає у зменшенні облікового прибутку на суму доходів, які не підлягають обкладенню податком на прибуток, але визнаються у бухгалтерському обліку звітного періоду:

- а) сума доходу, що відноситься до пільгового режиму обкладення податком на прибуток;
- б) сума доходу, яка вже підлягала оподаткуванню у попередніх звітних періодах (визнаний обліковий дохід від реалізації продукції у звітному періоді, за яку були отримані авансові платежі в попередньому періоді);
- в) сума доходу у вигляді отриманих дивідендів від резидентів (податок на прибуток уже був сплачений підприємством-емітентом) та інші.

Третій крок коригувань полягає у збільшенні облікового прибутку на суму витрат, які не включаються до суми валових витрат з метою розрахунку оподаткованого прибутку, але визнаються у бухгалтерському обліку:

а) суми витрат на товари (послуги) у звітному періоді, але по яких були здійснена попередня оплата в попередньому періоді (уже визнавалися валовими витратами в податковому обліку);

б) суми перевищення дозволених податковим законодавством норм відшкодування витрат на відрядження;

в) суми перевищення 5 % від прибутку попереднього звітного періоду витрат на благодійні внески неприбутковим організаціям;

г) суми перевищення 2 % від прибутку попереднього звітного періоду представницьких витрат;

д) суми витрат підприємства на створення резерву безнадійних боргів;

є) суми витрат на сплату штрафів, пені, неустойки;

ж) суми витрат на податки, які згідно з податковим законодавством сплачуються за рахунок прибутку;

з) суми витрат на страхування категорій працівників підприємства, які не передбачаються податковим законодавством, та інші.

Четвертий крок коригувань полягає у зменшенні облікового прибутку на суму витрат, які включаються до суми валових витрат з метою розрахунку оподаткованого прибутку, але не визнаються у бухгалтерському обліку, наприклад, суми перерахованих авансових платежів постачальникам, по яких не отримані товари (послуги) уданому періоді.

Наступні коригування стосуються амортизаційних відрахувань.

П'ятий крок полягає у збільшенні фінансового прибутку на суму амортизаційних відрахувань за даними фінансового обліку, шостий - у зменшенні фінансового прибутку на суму податкової амортизації.

1.3. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві в умовах цифровізації

Під впливом сучасних інформаційних систем та інформаційних технологій відбуваються значні зміни в обліковій методології та практиці, що актуалізують доцільність застосування нових умов розвитку теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо розширення і модернізації змісту бухгалтерської науки, її позиціонування як практичної діяльності, підвищенням престижності і затребуваності професії бухгалтера

Розширення інформаційного потенціалу об'єктивного економічного простору зумовлює розвиток теорії і вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку. Сукупність тенденцій і факторів розвитку обліку в умовах цифрової економіки визначають облікову методологію, принципи, процедури, змістовну спрямованість та характеристики інформаційного продукту, внутрішнє структурування, виділення видів обліку та їх інтегрування, ідентифікацію й систематизацію облікових об'єктів, встановлення критеріїв їх визнання та таксономії тощо (табл.1.12).

Таблиця 1.12 - Фактори розвитку обліку в умовах цифрової економіки [18]

Фактори розвитку обліку	Характеристика факторів
Технічні та технологічні можливості облікового процесу щодо оперативності збору, обсягів та якості опрацювання інформації:	потужна обчислювальна техніка; сучасні інформаційні системи та інноваційні технології збору та обробки інформації; широкий спектр програмних продуктів: спеціалізовані облікові програми, програми і сервіси для дистанційного банкінгу, інформаційно-правові системи
Прискорений розвиток електронного документообігу:	внутрішній, документообіг; • адміністрування податкових платежів; • електронний формат фінансової звітності.
Виокремлення інформації як чинника вартості бізнесу	інформація займає чільне місце з поміж економічних ресурсів; • інформація та інформаційна послуга стають продуктом діяльності, товаром
Виникнення нових об'єктів обліку:	віртуалізація одиниць вартості (електронні гроші, криптовалюти); • токеновані активи, інструменти власного і позикового капіталу, зобов'язання.

Розширення області відображення діяльності, розвиток нематеріальних й інтелектуальних складових капіталу:	<ul style="list-style-type: none"> • людський капітал; • клієнтська база, ділова репутація, товарні знаки, марки, бренди; • інноваційні продукти, результати науково-дослідних і розвідувальних робіт.
Орієнтування на нефінансові цільові пріоритети	соціальна відповідальність бізнесу; • сталий розвиток; • енергозберігаючі технології.
Залучення до облікової системи нефінансової інформації:	покупці, постачальники, партнери; • стан ринку, конкуренція в галузі; • економічна сталість, екологічна безпека.
Застосування альтернативних облікових методик	актуарні розрахунки; • види вартості; • методи оцінки; • аналітичний інструментарій тощо.
Формування глобального інформаційного й телекомунікаційного середовища та пов'язаних з ним технологій і вимог інформаційної безпеки:	<ul style="list-style-type: none"> • сервери мережевої присутності для оприлюднення інформації, Інтернетпросування бізнесу, Інтернет-торгівлі, ділового листування; • пошукові системи; • блокчейн-технології; • технологічні та інформаційні платформи, хмарні сховища даних; • технології супутникового, стільникового та радіозв'язку; • антивірусний та контентний захист.
Розробка і застосування альтернативних видів обліку, формування підходів до їх інтегрування.	управлінський; • стратегічний; • соціальний; • багатоцільовий; • глобальний тощо.

Питання застосування інформаційних технологій в системі обліку і контролю широко висвітлюються у науковій літературі та є об'єктом дослідження таких науковців як: Бутинця Ф.Ф. [19], Завгороднього В.П. [20], Вдовенко Н.М. [21], Івахненкова С.В. [22], Пономаренка В.С. [23] та інших.

Застосування інформаційно-комунікаційних технологій у господарських процесах призводить до модифікації традиційних об'єктів бухгалтерського обліку та до появи нових (цифрові дані, криптоактиви, нематеріальні активи, нові види розрахунків, соціальні й екологічні активи, якісні критерії провадження окремих видів фінансово-господарської діяльності). Слід зауважити, що ідентифікація нових об'єктів обліку перш за все потребує регламентування процесу їх функціонування в господарських процесах через

формування системи господарського законодавства, а також приводить до вдосконалення існуючих і пошуку нових методів оброблення обліково-економічної інформації.

Деякі напрямки розвитку методології бухгалтерського обліку такі: «розширення сфери діяльності організації в галузі бухгалтерського обліку; підвищення якості та ефективності інформації; виявлення та збільшення кількості нових статей бухгалтерського обліку; розробка інноваційних методів оцінки нових статей бухгалтерського обліку; формування підходів до інтеграції різних видів бухгалтерського обліку; використання вітчизняних і зарубіжних передових інформаційних технологій; розробка теоретичних, методологічних і прикладних аспектів розвитку бухгалтерського обліку; особливо можна виділити вивчення можливостей оцінки нових об'єктів бухгалтерського обліку, які представляють собою інтелектуальний людський капітал, клієнтську базу, суцільні продукти тощо [24].

х приводить до розширення методологічної бази оброблення облікової інформації та до модифікації традиційних методів бухгалтерського обліку. Використання цифрових технологій не тільки сприяє підвищенню оперативності оброблення інформації, але й забезпечує її достовірність, адже полегшує процедури визначення справедливої вартості, дозволяє управлінському персоналу оперувати значними масивами даних при прийнятті управлінських рішень. Застосування інформаційно-комунікаційних технологій в обліковому процесі дозволяє здійснювати ефективне розкриття інформації за змістом показників, обсягами, формою та форматом, відповідно до ідентифікованих інформаційних потреб користувачів. Розвиток системи бухгалтерського обліку все більше спрямовується на цифровізацію всіх процесів, включаючи надання фінансової звітності в XBRL-форматі [25]. У системі, яка базується на стандарті XBRL, є чимало переваг – це швидкість і автоматичність формування звіту, у тому числі консолідованого; спрощений пошук даних фінансової звітності в Інтернеті, можливість обробки й аналізу даних; більш ефекти-

вний регуляторний процес і багато іншого. Формат XBRL однаково зручний як для надання звітів на вебсайтах підприємств [18].

Розвиток цифрових технологій підвищує цінність компетенцій у сфері бухгалтерської діяльності, а також суміжних областей. Це пов'язано як з факторами розвитку цифрової економіки, так і зі зростанням ролі описової методології бухгалтерського обліку та поширенням професійного судження [26].

Діджитал-облік також дозволяє отримувати консультації в режимі реального часу. Все більше й більше фахівців з бухгалтерського обліку відмовляються від консультацій спеціалістів податкової служби й використовують можливість для надання порад підприємцям консалтинговими компаніями в режимі реального часу. Завдяки цифровій системі обліку дані залишаються актуальними. Використовуючи доступні дані, фінансовий експерт може проаналізувати цифри і в режимі реального часу запропонувати найпростіший і швидкий спосіб їх покращити. У той час як деякі бухгалтери можуть вимагати за свою роботу похвилинну оплату, тоді деякі вимагають фіксовану плату за щоквартальні або щомісячні консультації й телефонні дзвінки, щоб дати пораду щодо розвитку проблемного бізнесу. Доцільно сформулювати методи, які використовують сучасні бухгалтери, переходячи на цифрові технології (табл. 1.13).

Таблиця 1.13 - Методи облікової процедури з використанням цифрових технологій [27]

Методи	Зміст
Прогнозування і звітність	Коли справа доходить до надання точних фінансових планових показників, сучасний бухгалтер може використовувати хмарні сервіси для швидкого збору необхідних документів і даних – фінансової звітності. З'являється можливість витратити більше часу на створення детальних аналітичних звітів про фінансові показники установи й розробити оптимальні шляхи зростання бізнесу в умовах цифрової економіки

Планування і бюджетування	Планування й складання бюджету – шлях до оптимізації успішного ведення господарської діяльності. Завдяки функціям автоматичної оплати й виставляння рахунків у хмарному фінансовому програмно-му забезпеченні сучасні бухгалтери можуть ефективніше управляти цими процесами. Це звільняє їм час, щоб визначити напрями, в яких підприємство втрачає гроші, й знайти ефективніші методи фінансового планування й складання бюджету
Перевірка даних	Перевірка показників у документах може бути трудомістким завданням, але в умовах діджиталізації обліку бухгалтери точно й ефективно виконують його за допомогою хмарного програмного забезпечення для бухгалтерського обліку. Вони також можуть виконувати внутрішні процедури ревізії, щоб повторно переконатися, що весь процес бухгалтерського обліку й звітності залишається точним і достовірним. Сучасні бухгалтери можуть досягти успіху в своїй роботі з більшою впевненістю й точністю та вивести компанію до кращих бізнес-результатів
Прийняття рішень	В умовах діджиталізації обліку бухгалтер є найкращим фахівцем, який може дати корисну пораду перед прийняттям важливих управлінських рішень. За допомогою хмарного програмного забезпечення для бухгалтерського обліку бухгалтери можуть легко отримати доступ до попередніх облікових даних для проведення швидкого й глибокого аналізу, який дозволяє приймати оперативні бізнес-рішення

Висновки до першого розділу

Фінансовий результат діяльності – прибуток або збиток, є різницею між доходами та витратами підприємства за звітний період. Фінансовий результат визначається за видами діяльності: основної, операційної, фінансової, інвестиційної, іншої.

Фінансовий результат подається у фінансовій звітності підприємства за звітний та попередній періоди та у вигляді суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) станом на початок та кінець звітного періоду.

Синтетичний облік фінансових результатів на підприємстві ведеться за допомогою субрахунків рахунка 79 «Фінансові результати».

Основними проблемами обліко-аналітичного забезпечення фінансових результатів діяльності є якість облікового процесу, організація дієвого контролю за рівнем доходів і витрат, цифровізація облікових, аналітичних та контрольних процесів.

Розширення інформаційного потенціалу об'єктивного економічного простору зумовлює розвиток теорії і вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку.

2. ПРАКТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Особливості організації обліку на підприємствах малого бізнесу

Підприємство, що досліджується, відноситься до категорії мікропідприємств та є платником єдиного податку.

Починаючи з 1 січня 2018 року критерії віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств для врегулювання питань, пов'язаних із веденням бухгалтерського обліку та формуванням фінансової звітності, передбачені Законом України № 996-XIV від 16.07.1999. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Таблиця 2.1 – Критерії відношення підприємств до різних категорій*

Вид підприємства	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Велике підприємство	понад 20 млн. євро	до 40 млн	понад 250 осіб
Середнє підприємство	до 20 млн	понад 40 млн	до 250 осіб
Мале підприємство	до 4 мільйонів євро;	до 8 мільйонів євро	до 50 осіб
Мікропідприємство	до 350 тисяч євро;	до 700 тисяч євро;	до 10 осіб

*Складено за даними [13].

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Відповідно до норм вищезгаданого нормативного документа малими підприємствами визнаються підприємства, «показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, щопередує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб» [13].

Основним обліковим наслідком набуття статусу «малого підприємства» для юридичної особи варто визнати склад, а також порядок формування та подання фінансової звітності, адже юридичні особи, що належать до категорії малих підприємств, замість повного пакета фінансової звітності формують Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва відповідно до норм однойменного ПСБО 25. Йдеться про комбіновану, в певному сенсі спрощену форму звітності, що складається з балансу та звіту про фінансові результати.

Окрему увагу також слід звернути на те, що малі підприємства, на відміну від середніх та великих підприємств, відповідно до норм Закону України № 996-XIV не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність разом із аудиторським висновком на своїй веб-сторінці.

Можливою принциповою особливістю облікової системи малого підприємства може бути застосування в організації обліку спеціального Спрощеного плану рахунків (Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва), передбаченого Наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001. Цей план рахунків «можуть застосовувати суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, юридичні особи, що не займаються підприємницькою діяльністю (крім бюджетних установ), незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності» [28].

Спрощений план рахунків не є обов'язковим до застосування, а є лише можливою для малих підприємств альтернативою до так званого загального плану рахунків, тобто Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999[16].

Суттєва різниця між зазначеними планами рахунків полягає у застосуванні для обліку витрат рахунків 8 або 9 класу рахунків.

Аналізуючи доцільність застосування на малому підприємстві схеми обліку витрат за допомогою 8 класу рахунків без застосування 9 класу рахунків, варто, насамперед, звернутися до особливостей діяльності підприємства. [29].

Право щодо найбільш революційного спрощення ведення бухгалтерського обліку чинним законодавством передбачене для юридичних осіб – платників єдиного податку, що мають право вести спрощений облік доходів і витрат, за умови, що вони не є платниками податку на додану вартість.

Статтею 3 Закону України № 996-XIV таким підприємствам за умови, що вони не зареєстровані платниками податку на додану вартість, надане право «узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису» [16]. Аналогічна можливість також передбачена пунктом 9 ПСБО 25 [30].

Окремої категорією юридичних осіб з погляду формування облікової системи варто визнати мікропідприємства, а також підприємства, що відповідно до норм податкового законодавства мають право вести спрощений облік доходів та витрат

Мікропідприємства - підприємства, «показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: – балансова вартість активів – до 350 тисяч євро; – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 700 тисяч євро; – середня кількість працівників – до 10 осіб» [13].

Відповідно до Податкового кодексу України «спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності» [6].

Мікропідприємства і підприємства, що мають право вести спрощений облік доходів та витрат, відповідно до норм пункту 8 ПСБО 25 можуть при формуванні облікової системи: – «обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості; – не створювати забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнавати відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення; – поточну дебіторську заборгованість включати до підсумку балансу за її фактичною сумою» [30].

П(С)БО 25 [30] визначає зміст і форму Фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м), а також Спрощеного фінансового звіту суб'єктів малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс), а також порядок заповнення статей вказаних форм. Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва передбачена для складання:

Спрощену фінансову звітність складають: - суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства; - суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, що відповідають критеріям мікропідприємництва.

Для вдосконалення організації бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва потрібно оптимізувати ведення первинного обліку, покращити організацію обліку, що включає облікову реєстрацію та ведення облікових реєстрів, на основі яких незалежно від обраної системи оподаткування підприємці повинні в обов'язковому порядку вести облік доходів, а також

представити узагальнену облікову інформацію в максимально зручній формі для прийняття компетентних управлінських рішень. Таким чином на перше місце ставиться ефективність використання облікової інформації безпосередніми користувачами – суб'єктами господарювання в особі власника, інших зацікавлених в об'єктивній неупередженій обліковій інформації. До переліку зацікавлених сторін входить також держава в особі фіскальних органів щодо зобов'язань суб'єктів малого підприємництва в плані сплати податків і обов'язкових платежів у бюджет [31].

Відповідно до Податкового кодексу встановлено, що платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів № 851-IV від 22.05.2003 р. «Про електронні документи та електронний документообіг» [32] та № 2155-VIII від 05.10.2017 р. «Про електронні довірчі послуги». [33].

ПП «Юридичний партнер» застосовує загальну систему обліку та спрощену форму фінансової звітності доходів, витрат та фінансових результатів.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться віддалено із застосуванням засобів автоматизації.

Функції бухгалтера:

- облік, аналіз і контроль за необоротними активами, оборотними активами, власним капіталом і довгостроковими й короткостроковими зобов'язаннями, формуванням доходів і результатів діяльності;

- забезпечення наявності первинної документації й своєчасної обробки первинних документів;

- забезпечення повного відбиття всіх витрат підприємства й доходів, постійне зіставлення доходів з витратами, виявлення загальних фінансових результатів діяльності підприємства;

- оформлення матеріалів, пов'язаних з нестачею й відшкодуванням збитку від нестачі, розкрадання й псування активів підприємства

2.2. Бухгалтерський облік доходів підприємства

Реалізованою вважається продукція, відвантажена (відпущена) зі складу підприємства-постачальника.

Відвантажена продукція - це продукція, відвантажена покупцям або здана транспортним організаціям для доставки її покупцям. Відвантаження або відпуск готової продукції, виконаних робіт і послуг зі складу покупцям проводять на основі первинних документів, наказів-накладних або розпоряджень відділу збуту. У первинній документації вказують номер замовлення та адресу, за якою відправляють продукцію, кількість місць, вид упаковки, масу та інші дані, що характеризують відвантажену продукцію.

Фактичний відпуск готової продукції місцевим покупцям безпосередньо зі складу або цеху оформлюють на основі доручення права одержання цінностей, витратної накладної, а іногороднім покупцям - товарно-транспортної накладної. На відвантажену продукцію, розфасовану в бочки або ящики, складається специфікація у двох примірниках: перший - для покупця, а другий з документами на відвантаження передається до бухгалтерії.

Цінності зі складу для відправки залізницею або водним шляхом до іногородніх покупців відпускають експедитору підприємства-вантажовідправника або представнику транспортної організації під розписку в товарно-транспортній накладній.

Товарно-транспортні накладні товаровідправник виписує в чотирьох примірниках: перший є підставою для списування відвантаженої продукції зі складу вантажовідправника; другий для оприбуткування одержаної продукції скеровується до покупця, третій - до транспортної організації як підстава замовника-вантажовідправника для здійснення розрахунків з нею; четвертий додається до подорожнього листа для обліку транспортної роботи.

Залізниця (станція відправлення) видає вантажовідправнику квитанцію про прийняття вантажу і один примірник виписаної залізничної накладної, що супроводжує вантаж у дорозі. Наприкінці робочого дня експедитор після

відправлення вантажу подає до бухгалтерії відповідні транспортні документи.

Розрахунковими документами є: договір-угода; рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур, специфікації (при великій номенклатурі відвантаженої продукції). У розрахункових документах містяться дані про відвантажену продукцію (найменування, кількість, ціна, вартість тощо).

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку виручки від реалізації готової продукції на прикладі реалізації покупцеві готової продукції в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 - Облік реалізації готової продукції

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації послуг в момент їх надання	361	701
2	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	641
3	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791
4	Відображено собівартість послуг	901	23. 26, 28
5	На фінансовий результат списано собівартість послуг	791	901

Дохід від реалізації продукції, товарів і послуг (рахунок 701 та 703) зменшується на суму непрямих податків (акцизного збору, ПДВ тощо, передбачених законодавством).

Дохід від реалізації товарів (рахунок 702) зменшується на суму товарів, повернутих покупцями (у разі дефектів, невідповідності ціни чи якості товарів), а також на суму знижок, що надані покупцям за дострокову оплату.

За дебетом відображається нарахування непрямих податків (ПДВ і акцизного збору) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» субрахунок 791 «Фінансовий результат від основної діяльності». Нарухування належної суми непрямих податків здійснюється щомісяця. Спи-

сання суми чистого доходу на фінансові результати може проводитися щомісяця.

Облік повернених товарів від покупців і знижок, наданих покупцям за терміновість платежу, ведуть на субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

Облік доходів від іншої операційної діяльності

Підприємство одержує доходи від іншої операційної діяльності. У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), до яких, зокрема, належать:

дохід від реалізації іноземної валюти;

дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо);

дохід від операційної оренди активів;

дохід від операційної курсової різниці;

пеня, штрафи, неустойки, які визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;

доходи від відшкодування раніше списаних активів;

дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності;

дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;

інші доходи від операційної діяльності.

У бухгалтерському обліку суми інших доходів від операційної діяльності підприємства відображаються на рахунку 71 «Інший операційний дохід» на відповідних субрахунках. Сума визнаних доходів зменшується на суму непрямих податків у складі цих доходів, а чистий дохід списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Кореспонденція рахунків яку використовує підприємство з обліку інших операційних доходів наведена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 - Облік доходів від іншої операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція раху-	
		Дебет	Кредит
1	Відображено реалізацію іноземної валюти	311	711
2	Відображено дохід від реалізації оборотних активів Нара-	36	712
		712	641
3	Нараховано доходи від операційної оренди активів Нарахо-	37	713
		713	641
4	Відображено дохід від операційних курсових різниць	36,37	714
5.	Відображено одержані штрафи, пені, неустойки	30,31, 36,37	715
6	Відшкодування підприємству вартості раніше списаних ак-	30,31	716
7	Списано кредиторську заборгованість після закінчення	63, 68,37	717
8	Відображено одержані оборотні активи	30,31	718
9	Відображено результати інвентаризації (оприбутковано надлишок готівки, запасів)	30,20	719
10	Відображено інші операційні доходи	31,63	719
11	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	791

Облік інших доходів

Для узагальнення інформації про доходи, що отримані у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства, призначено рахунок 74 «Інші доходи». До таких доходів, зокрема, належать доходи від:

реалізації фінансових інвестицій;

реалізації необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо);

реалізації майнових комплексів;

неопераційних курсових різниць;

безоплатно отриманих активів;

інші доходи від діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом тощо.

В кінці місяця рахунок 74 закривається в кореспонденції з рахунком 793 «Результат іншої діяльності».

Кореспонденція рахунків з обліку інших доходів подана в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 - Облік інших доходів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	36,30,31	741
2	Відображено дохід від реалізації основних засобів, нематеріальних активів	36	742
	Одночасно нараховано ПДВ від продажної вартості необоротних активів	742	641
3	Реалізовано майнові комплекси	36,30,31	743
	Одночасно нарахована ПДВ від продажної вартості майнового комплексу	743	641
4	Одержано дохід від не операційної курсової різниці	30,31,36	744
5	Відображено дохід від безоплатно одержаних активів	20,22	745
6	Списано довгострокову кредиторську заборгованість після закінчення строку позовної давності	50,51,52,53,55,68	746
7	Списано в кінці звітнього періоду інші доходи на фінансові результати	74	793

2.3. Бухгалтерський облік витрат діяльності підприємства

Облік собівартості реалізованої продукції

Для обліку витрат в Плані рахунків підприємства передбачено рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Для обліку собівартості реалізації використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації», який має субрахунки 901 «Собівартість реалізованої продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих послуг».

По дебету рахунка збираються витрати, пов'язані із собівартістю:

- реалізованої продукції в кореспонденції з кредитом рахунка 26 «Готова продукція»;
- реалізованих товарів в кореспонденції з кредитом рахунка 28 «Товари»;
- реалізованих послуг в кореспонденції з кредитом рахунка 23 «Виробництво»;

- нерозподілені загальновиробничі витрати в кореспонденції з кредитом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Аналітичний облік за рахунком 90 ведеться за: видами реалізації; видами або групами продукції; підрозділами підприємства; центрами витрат; центрами відповідальності. Вибір об'єкти обліку залежить від потреб підприємства.

У нижченаведені табл. 2.5 відображено облік собівартості реалізації.

Таблиця 2.5 - Облік собівартості реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списана собівартість реалізованої продукції	90	26
2	Списана собівартість реалізованих товарів	90	28
3	Списана собівартість реалізованих послуг	90	23
4	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати	90	91

Облік адміністративних витрат

У реєстрах бухгалтерського обліку формування адміністративних витрат відображається такими записами (табл. 2.6.)

Таблиця 2.6 - Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано адміністративні матеріальні витрати	92	20, 22, 63
2	Списано витрати на оплату праці працівників адміністративно - управлінського персоналу (директора, бухгалтерів)	92	661
3	Нараховано відрахування на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників адміністративно-управлінського персоналу	92	65
4	Нараховано амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
5	Відображено інші адміністративні витрати (наприклад, на оплату послуг телефонного зв'язку, поштового зв'язку, оплату юридичних і аудиторських послуг)	92	63,68
6	Наприкінці місяця загальна сума сформованих адміністративних витрат списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791	92
7	Відображено витрати на отримання різних дозволів на проведення робіт від санепідемстанції, органів пожежної безпеки, органів оорони праці тощо	92	685
8	Сплачено уповноваженому банку суми комісійної винагороди за здійснення операції з купівлі іноземної валюти	92	333

Крім розглянутих вище витрат, які є складовими собівартості реалізованої продукції (послуг) підприємства, здійснюють також витрати, пов'язані з управлінням підприємством на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Адміністративні витрати до собівартості продукції не включаються і відносяться на результати діяльності підприємства. Ці витрати без розподілу списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» в тому звітному періоді, в якому вони були визнані, а визнаються вони тоді, коли були понесені. Це означає, що на кінець звітного періоду рахунок 92 «Адміністративні витрати» залишку не має.

На рахунку 92 також відображають витрати на отримання різних дозволів на проведення робіт від санепідемстанції, органів пожежної безпеки, органів охорони праці тощо. Ці дозволи мають разовий характер, свідчать про відповідність умов виробництва і праці встановленим нормам і не утримуються підприємством з метою використання в майбутньому для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей або надання в оренду іншим особам. Дані витрати на отримання вказаних дозволів не можна відносити до нематеріальних активів

Облік витрат на збут

Рахунок 93 «Витрати на збут» обліковує витрати, пов'язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

Таблиця 2.7 - Облік витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кор-ція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано матеріальні витрати, що належать до витрат на збут	93	20, 22, 63
2	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661
3	Відображено суму відрахувань на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників відділу збуту	93	65
4	Нараховано знос по необоротних активах, використовуваних для збуту послуг, що надаються	93	13
5	Нараховано інші витрати на збут (наприклад, витрати на і рекламу послуг, що надаються)	93	63,68
6	Наприкінці місяця загальна сума сформованих витрат на збут списується на фінансові результати операційної діяльності підприємства	791	93

У реєстрах бухгалтерського обліку формування витрат на збут відображається такими записами (табл. 2.7.).

Витрати на збут відповідно до ПСБО 16 «Витрати» є витратами звітного періоду і розподілу між реалізованою і нереалізованою частиною готової продукції (товарів) не підлягають; вся сума витрат на збут із рахунку 93 включається до фінансових результатів (рахунок 79).

Деякі витрати на збут (у частині прямих витрат) можуть бути враховані у складі витрат на виробництво продукції (у складі виробничої собівартості) тільки якщо за технологічними умовами пакування готової продукції здійснюється разом з її виготовленням на одній із кінцевих виробничих операцій з відображенням таких витрат за дебетом рахунку 23 «Виробництво» у кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, розрахунків тощо.

Облік інших витрат операційної діяльності

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Таблиця 2.8 - Облік інших операційних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено в обліку витрати на дослідження і розробку	941	20, 22, 66,65
2	Списано реалізовану іноземну валюту	942	312
3	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
4	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
5	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	312,314,332334, 362, 632
6	Віднесено на витрати втрати від знецінення запасів	946	20, 22, 26, 28
7	Відображено втрати і нестачі від псування цінностей (якщо винуватця не встановлено)	947	20,22,23,25, 26,28
8	Відображено визнані штрафи та санкції	948	31,63,64,65, 68
9	Відображено інші витрати операційної діяльності (матеріальна допомога, понаднормові витрати від браку)	949	301,24
10 і	Віднесено інші операційні витрати на зменшення фінансового результату	791	94

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат подана в табл. 2.8.

Облік на цьому рахунку ведеться аналогічно, як і на рахунках 92 і 93, тобто за дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік фінансових витрат

Витратами фінансової діяльності підприємства є витрати за відсотками (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

Для обліку таких витрат у Плані рахунків передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати», який має такі субрахунки:

951 «Відсотки за кредит» - для відображення витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків за користування банківськими кредитами;

952 «Інші фінансові витрати» - для відображення витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу: витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахування відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо.

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових витрат наведена в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 - Облік фінансових витрат підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нараховані проценти за користування кредитом	951	684
2	Нараховані проценти за договором фінансової оренди	952	684
3	Нараховані відсотки за облігаціями	952	684
4	Нарахування виплат у вигляді роялті	952	684
5	Сплачені нараховані відсотки та інші фінансові витрати	684	301,31
6	Фінансові витрати, списані на фінансові результати	792	951,952

Облік витрат від участі в капіталі та інших витрат

У процесі здійснення інвестиційної діяльності виникають втрати від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі». На цьому рахунку обліковуються втрати, пов'язані зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування. До таких втрат можуть бути віднесені збитки, зазначені інвестором, або інші втрати капіталу - наприклад, знецінення необоротних активів, інвестицій. Розрахунок втрат від участі в капіталі наведено в ПБО 16 «Витрати». Їх сума залежить від частки інвестора в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить підприємству.

До інших належать витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових втрат), але не пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів) і послуг, а також втрати від страхової діяльності.

Облік таких витрат ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». За дебетом цього рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунків з обліку інших витрат від участі в капіталі та інших витрат звичайної діяльності наведена в табл. 2.10.

Таблиця 2.10 - Облік інших витрат підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено інвестором збитки, одержані від інвестиційної і діяльності (здійснюваної за методом участі в капіталі)	96	141
2	Списано одержані збитки на фінансові результати	792	96
3	Відображено собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971	14,35
4	Списано собівартість реалізованих необоротних активів, тобто залишкову вартість основних засобів, нематеріальних активів тощо	972	10, 12, 11,18
5	Відображено списання реалізованих цілісних майнових комплексів	973	10
6	Відображено втрати від неопераційної від'ємної курсової і різниці	974	302,312,314, 332, 334, 342
7	Відображено суму знецінення (уцінки) необоротних активів, фінансових санкцій	975	10, 12, 14,35
8	Відображається залишкова вартість необоротних активів при їх списанні, ліквідації	976	10, 11, 12, 18

Продовження табл.2.10			
9	Здійснено списання інших витрат звичайної діяльності, і які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 97 „Інші витрати”	977	30,31
10	Списано наприкінці звітного періоду на фінансові результати інші витрати звичайної діяльності	793	97

Облік витрат для сплати податку на прибуток

Для відображення податку на прибуток в Плані рахунків підприємства передбачено рахунок 98 «Податок на прибуток». За дебетом цього рахунку відображають нараховану суму податку на прибуток, за кредитом - її включення до фінансових результатів на рахунку 79. Облік витрат з податку на прибуток ведеться згідно з П(с)БО 17 «Податок на прибуток».

Потрібно зазначити, що у випадку виникнення різниці при визначенні податку на прибуток між бухгалтерською і податковою базами оцінки рахунків 98 тісно взаємодіє з рахунками 17 «Відстрочені податкові активи» (у ситуації, коли податок на прибуток згідно з обліковою політикою менший за податок, визначений згідно з податковим законодавством) і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» (коли „податковий” податок на прибуток менший за „бухгалтерський” податок).

Кореспонденція рахунків з обліку податку на прибуток від звичайної діяльності наведена в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 - Облік витрат для сплати податку на прибуток

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення витрат з податку на прибуток за даними бухгалтерського обліку	981	641
2	Відображення суми зменшення відстрочених податкових активів, які обліковувалися на рахунку 17 на початок року	981	17
3	Відображення відстрочених податкових зобов'язань щодо податку на прибуток	981	54
4	Відображення суми несплаченого прибутку за результатами збитків від надзвичайних подій	981	99
5	Відображення податку на прибуток у разі одержання прибутку від надзвичайних подій	982	641
6	Списання витрат з податку на прибуток на фінансові результати	79	98

Підприємство ПП «Юридичний партнер» за досліджуваний період податок на прибуток не нараховувало і не сплачувало.

2.4. Синтетичний та аналітичний облік фінансових результатів

Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій на підприємстві використовується рахунок 79 «Фінансові результати».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також сума нарахованого податку на прибуток.

По кредиту субрахунку 791 «Результат основної діяльності» підприємств відображає суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний доход».

На дебет субрахунку 791 «Результат основної діяльності» наприкінці звітнього періоду в порядку закриття рахунків списують:

собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредиту рахунка 90 «Собівартість реалізації»);

адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 «Адміністративні витрати»);

витрати на збут (з кредиту рахунка 93 «Витрати на збут»);

належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредиту рахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат основної діяльності» кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційний доход) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) ви-

значають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від основної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

– на суму одержаного прибутку:

Д-т рахунку 791 «Результат основної діяльності»;

К-т рахунку 441 «Прибуток нерозподілений»;

– на суму збитку:

Д-т рахунку 442 «Непокриті збитки»;

К-т рахунку. 791 «Результат основної діяльності».

На кредиті субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують:

а) в кореспонденції з дебетом рахунка 72 «Доход від участі в капіталі» – доход від участі в капіталі (доход від інвестицій в асоційовані підприємства, в дочірні підприємства, від спільної діяльності);

б) в кореспонденції з дебетом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» – інші фінансові доходи (дивіденди, одержані від інших підприємств; відсотки, одержані за облігаціями чи іншими цінними паперами, інші доходи від фінансових операцій).

На дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують:

а) в кореспонденції з кредитом рахунка 95 «Фінансові витрати» – фінансові витрати (нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів та ін.);

б) в кореспонденції з кредитом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» – втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства тощо.

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даним субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» (порівнянням кредитового і дебетового обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Субрахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої звичайної діяльності.

На кредит субрахунку 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої звичайної діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.).

На дебеті субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, втрати від неопераційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності).

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунку 793 «Результат іншої діяльності», відповідними записами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Кореспонденція рахунків з обліку фінансових результатів та використання прибутку наведена в табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Кореспонденція з обліку фінансових результатів та використання прибутку (2022 рік) 47,8

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн.
	Дебет	Кредит	
Найменування операції			
Списані на фінансові результати діяльності:			
- доход від реалізації (товарів, робот, послуг)	70	79	47,8
- інший операційний доход	71	79	-
- доход від участі в капіталі	72	79	-
- інші фінансові доходи	73	79	-
- інші доходи	74	79	-
Всього доходи діяльності	x	x	47,8
Списані на фінансові результати витрати діяльності:			
- собівартість реалізації (готової продукції, товарів, робот, послуг)	79	90	76,6
- адміністративні витрати	79	92	-
- витрати на збут	79	93	-
- інші витрати операційної діяльності	79	94	88,6
- фінансові втрати	79	95	-
- втрати від участі в капіталі	79	96	-
- інші втрати	79	97	-
Всього витрати діяльності	x	x	165,2
Відображено суму податку на прибуток	98	64	-
Списана в кінці року на фінансові результати сума податку на прибуток	79	98	-
Визначено та списано чистий фінансовий результат діяльності:			
- у сумі отриманого прибутку	79	441	-
- у сумі збитку	442	79	117,4
Відображено використання прибутку, отриманого підприємством:			
- на збільшення статутного капіталу	443	40	-
- на створювання резервного капіталу	443	43	-
- нарахування дивідендів з акцій та іншим виплатам учасників	443	67	-
Списано в кінці року використаний прибуток на зменшення нерозподіленого прибутку	441	443	-
Списано непокриті збитки:			
- за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства	441	442	-
- за рахунок засобів резервного капіталу	43	442	-

Висновки до другого розділу

Дослідивши організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства можна зробити наступні висновки:

1. Облік на підприємстві ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Форма організації бухгалтерії – централізована, тип – лінійний. Для автоматизації бухгалтерського обліку використовують авторське програмне забезпечення.

2. Підприємство веде облік за повним Планом рахунків. Облік доходів ведеться за допомогою рахунків 7 класу «Доходи», витрати - за допомогою рахунків 9 класу «Витрати діяльності». В кінці звітного періоду рахунки доходів та витрат закриваються на рахунок 79 «Фінансові результати», на якому співставленням доходів та витрат розраховують сум прибутку або збитку.

3. Підприємство не нараховувало і не сплачувало податок на прибуток, оскільки є платником єдиного податку.

4. Підприємство ПП «Юридичний партнер» є мікропідприємством та подає фінансову звітність за скороченою формою.

3. АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Основні положення аудиту фінансових результатів

У Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» надається визначення, згідно з яким «аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку первинних документів та іншої фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти та відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам» [34].

Об'єкт аудиту фінансових результатів - це бухгалтерський прибуток або збиток, яка і є складовою кінцевого фінансового результату, визначеного за звітний період.

Метою аудиту доходів і фінансових результатів є формування аудиторського судження відносно достовірності відображення їх в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. [35].

Дослідженням проблем аудиту фінансової звітності та фінансових результатів присвячено роботи багатьох науковців, що вказує їх актуальність. Особливо слід відзначити роботи Білухи Н.Т. [36], Редько О.Ю. [37], Петренко Н.І. [38]. Бутинця Ф.Ф. [39]. Усач Б.Ф.. [40], Петрик О.А. [41], Огійчук М.Ф. [42] та інших.

Здійснюючи аудит фінансових результатів, необхідно вирішити ряд завдань. Узагальнення головних завдань аудиту фінансових результатів систематизовані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Основні завдання аудиту фінансових результатів*

Перелік завдання	Зміст завдання
1. Встановлення	1. Відповідності визначення фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці; повноти 2. Відображення фінансових результатів підприємства на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності; 3. Дотримання підприємством межі звітного періоду

2.Перевірка	<ol style="list-style-type: none"> 1. Правильності відображення в обліку списання збитків минулих періодів, довгострокової дебіторської заборгованості; 2. Правильності використання рахунків класів 7, 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку; 3. Правильності ведення книг аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг, а також оборотних відомостей; 4. Правильності розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету
3.Дослідження	<ol style="list-style-type: none"> 1. Причин відхилень фактично отриманого прибутку від планового; 2. Достовірності визначення фінансових результатів; 3. Організації обліку фінансових результатів
4.Контроль	<ol style="list-style-type: none"> 1. за правильністю визначення, розподілу та використання чистого прибутку; 2. за правильністю віднесення витрат до собівартості продукції; 3. за дотриманням чинного законодавства щодо формування фінансових результатів

*Систематизовано за даними [35; 37; 38]

Аудит фінансових результатів передбачає певну послідовність робіт:

- аналіз організації обліку фінансових результатів;
- встановлення правильності оформлення первинних документів;
- перевірка правильності ведення обліку доходів і витрат за видами діяльності;
- встановлення правильності обліку результатів основної діяльності;
- визначення правильності обліку результатів іншої діяльності;
- перевірка правильності розподілу чистого прибутку підприємства;
- перевірка правильності сум, які повинні бути сплачені у бюджет;
- виявлення відхилень фактичного від планового використання прибутку (якщо таке планування передбачено обліковою політикою підприємства);
- аналіз показників фінансової звітності [41].

Результати аудиту фінансових результатів оформлюються аудиторським звітом та аудиторським висновком.

3.2. Знайомство з бізнесом ПП «Юридичний партнер»

ПП «Юридичний партнер» або « Legal Partner» створена 17.11.2006 року з метою надання юридичних послуг та має широку базу клієнтів. Такими клієнтами є : Рив'єра девелопмент, МТБ Банк, Super Wings, Ребра, STRATEG, GSPCHINSKA, EMPORIUM TOWER, UNITY TOWERS, MEGALIN, Капитошка, GEEKASH та інші підприємства та організації. Підприємство має філію у м. Кишинев (Молдова)..

Окрім побудови успішної компанії ПП «Юридичний партнер» ініціює те створення соціальних проєктів. Зокрема, створення Спільки юристів Одеської області, рейтингу ефективності судів, курс для молодих юристів тощо.

На приватному підприємстві побудована так звану партнерську систему, яка передбачає автономію кожного партнера. По суті, кожен веде свій міні-бізнес під одним брендом – Legal Partner.

ПП «Юридичний партнер» надає такі послуги:

1. Юридичний супровід бізнесу

Юристи компанії «LP» допоможуть Вам розпочати свій бізнес та в подальшому організують правову безпеку його функціонування. Аналіз та вчасне запобігання можливих ризиків та допомога у прийнятті правильних рішень стануть запорукою Вашого успіху.

2. Нерухомість та будівництво

Будівництво та нерухомість – це в першу чергу великі капіталовкладення, які потребують належного юридичного захисту. Компанія «LP» має позитивний досвід юридичного захисту господарської діяльності замовників, проєктувальників та генеральних підрядників будівництва, а також юридичного супроводу зведення об'єктів нерухомості.

3. Право інтелектуальної власності

Юридичним рішенням компанії Legal Partner у сфері інтелектуальної власності понад 8 років довіряють клієнти-правовласники більш ніж з 20 країн світу.

На рахунку юристів нашої ІР-практики

- більше 130 судових рішень щодо притягнення до відповідальності порушників
- більше 700 зареєстрованих об'єктів інтелектуальної власності
- більше 1200 договорів для правовласників

Стратегії захисту інтелектуальної власності, що розробляють адвокати компанії Legal Partner для клієнтів та наші судові рішення, часто висвітлюються прес-службами судів, у тому числі Верховним судом, ЗМІ національного масштабу та стають фундаментом правозахисних стратегій інших юридичних компаній.

За 8 років адвокатами компанії відпрацьовано максимально ефективний механізм збору доказів порушень, досудового врегулювання спорів чи переможного судового захисту прав різних світових брендів та креативних індустрій.

Гучні антиконтрафактні кампанії, проведені в Україні на користь клієнтів, мали результатом припинення незаконного використання творів (вилучення контрафакту з обігу, видалення піратського контенту), зменшення шкоди, що завдається репутації брендів фальсифікатом, патентним тролінгом та збільшення кількості ліцензійних договорів.

4. Сімейне право

Надаємо якісні юридичні послуги в делікатних питаннях сімейного права

Сімейне право – одна з провідних практик юридичної компанії «Legal Partner».

В сфері сімейного права компанія надає повний спектр послуг.

Зокрема, юристи компанії здійснюють юридичне консультування, займаються підготовкою договорів в сфері сімейного права та надають послуги

з юридичного супроводу судових процесів. Крім цього, компанія супроводжує позасудове врегулювання сімейних спорів.

Юристи та адвокати компанії «Legal Partner» – це не просто професіонали в сфері сімейного права. Це фахівці, які допоможуть вам знайти правильну відповідь на хвилюючі питання та здатні вберегти вас від необдуманих правових рішень.

5. Судові процеси

Юридична компанія «Legal Partner» забезпечує правовий захист інтересів клієнтів у судах всіх юрисдикцій та інстанцій, включаючи досудове та позасудове врегулювання спорів.

Адвокати нашої компанії мають великий досвід у супроводі судових суперечок різного рівня складності та докладають максимум зусиль щодо вирішення справи на користь клієнта. Професійні послуги, які підібрані індивідуально під кожного клієнта, починаються задовго до засідання суду.

6. Земельне право

Земельне право – одна з провідних та ключових практик юридичної компанії «Legal Partner».

Юристи нашої компанії володіють великим практичним досвідом у розв'язанні земельних питань будь-якого характеру та рівня складності. Саме тому, звертаючись до юридичної компанії «LP», Ви гарантовано отримаєте кваліфіковану допомогу у сфері земельних правовідносин та зможете захистити власні інтереси.

7. Банкрутство

Банкрутство – це складний та довготривалий процес. Компанія «LP» має значний досвід правового супроводу як боржника, так і кредиторів у процедурі банкрутства.

8. Захист бджолярів

Захист прав бджолярів – це унікальний юридичний напрям розроблений компанією «LP».

Починаючи з 2018 року, юристи та адвокати нашої компанії займаються правовою підтримкою бджолярів з різних регіонів України, та допомагають нашим клієнтам вирішувати різноманітні задачі, що постають перед ними, як то, відмова у реєстрації пасіки, вимагання сплати додаткових коштів за проведення лабораторних досліджень, отримання державних дотацій, чи стягнення матеріальної шкоди у випадку потрапи бджіл.

Наш досвід налагодження комунікації між фермерами та бджолярами дає змогу дійти до взаєморозуміння та взаємоповаги між всіма суб'єктами господарювання та не допустити випадків потрапи бджіл ядохімікатами.

9. Інвестиційна діяльність

Інвестиційна діяльність є перспективним та ризикованим вкладенням ресурсів.

Професійний юридичний супровід інвестиційного процесу дозволить убезпечити інвестиції та мінімізувати можливі ризики.

10. Агробізнес

Юристи компанії «LP» мають багаторічний досвід та володіють дієвими механізмами для вирішення юридичних питань, що постають перед агрокомпаніями під час господарювання.

Також, юридичний супровід від команди «LP» передбачає собою, представництво інтересів клієнтів у судових спорах різного рівня складності.

11. Кримінальний процес

Однією з найскладніших сфер діяльності адвоката є захист прав та законних інтересів Клієнта у кримінальному провадженні, оскільки від фаховості адвоката по кримінальним справам інколи залежить подальша доля людини. Досвідчена команда юристів у кримінальних справах компанії «LP» готова надати повний та якісний супровід у кримінальному провадженні.

12. Податкові спори

Юридична компанія «LP» надає підтримку клієнтам у широкому спектрі питань, що пов'язані із застосуванням національного та міжнародного оподаткування.

13. Банківське та фінансове право

До сфер юридичних практик компанії «LP» входить надання послуг у галузі банківського та фінансового права.

Юристи нашої компанії, мають значний досвід роботи з представництва інтересів клієнтів під час стягнення заборгованості в судовому порядку, реструктуризації боргів, укладання різноманітних кредитних угод, операцій з цінними паперами та платіжними інструментами.

14. Міжнародний арбітраж

Міжнародний комерційний арбітражний суд України при Торгово-промисловій палаті України – дієвий, ефективний, швидкий та комфортний шлях вирішення спорів щодо господарських зовнішньоторговельних чи інших договорів з іноземним елементом.

Наші спеціалісти надають юридичний супровід повного циклу зовнішньоекономічних відносин: від розробки проекту договору та арбітражного застереження до захисту інтересів у МКАС, супроводу виконання арбітражного рішення чи його оспорювання.

Перемога – це не випадковість, а алгоритм..

15. Антимонопольне та конкурентне право

Юристи компанії є досвідченими спеціалістами та радниками у сфері дотримання антимонопольного та конкурентного законодавства, а також захисту прав та інтересів суб'єктів господарювання при проведенні розслідувань АМКУ та притягненні до відповідальності.

Досвід юридичного супроводу в отриманні дозволів на концентрацію та узгоджені дії, представництво під час антиконкурентних розслідувань щодо антимонопольних дій та недобросовісної конкуренції, а також успішне оскарження рішень АМКУ в суді, забезпечують можливість розробки правильної дієвої стратегії, оцінки ризиків та обрання найефективнішої тактики захисту.

Відповідно діючого законодавства ПП «Юридичний партнер» є мікропідприємством та є платником єдиного податку.

Бухгалтерський облік ведеться дистанційно із використанням програмного забезпечення.

Інформація про підприємство отримана через офіційний сайт компанії [44].

В таблиці 3.2 представлені основні показники діяльності підприємства за 2022-2023 роки.

Таблиця 3.2 - Основні показники фінансово-економічної діяльності ПП «Юридичний партнер» за 2022-2023 р.р.*

Показники	Попередній рік (2022)	Звітний рік(2023)	Відхилення	
			Абс.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	47,8	60,0	12,2	25,6
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	76,6	-	-76,6	-100
3. Валовий прибуток, тис. грн.	(28,8)	60,0	88,8	в 2,8 раз
6. Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн.	(28,8)	60,0	88,8	в 2,8 раз
7. Інші доходи, тис. грн.	-	-	-	-
8. Інші витрати, тис. грн.	(88,6)	(289,9)	-201,3	в 2,3 раз
9. Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	(117,4)	(229,9)	-112,5	-95,9
10. Податок на прибуток, тис. грн.	-	-	-	-
11. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	(117,4)	(229,9)	-112,5	-95,9
17. Середня річна сума дебіторської заборгованості	12,5	2,3	-10,2	-7,7
18. Середня річна сума кредиторської заборгованості	2,0	1,2	-0,8	-16,0
19. Коефіцієнт автономії	1,0	1,0	-	X
20. Наявність власних оборотних коштів	676,6	446,7	-230,6	X
21. Коефіцієнт поточної ліквідності	1,00	1,06	0,06	X

*Розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Успішне функціонування підприємства в ринкових умовах можливе лише за умови досягнення певних фінансових результатів, показниками яких є прибуток (збиток) і рентабельність.

За звітний період підприємство має такі позитивні результати:

- збільшення чистого доходу від реалізації на 12,2 тис. грн.;

-збільшення валового прибутку та прибутку від операційної діяльності на 88,8 тис.грн.

- зниження середньої річної суми дебіторської заборгованості на 10,2 тис.грн.;

-зниження середньої річної суми кредиторської заборгованості на 0,8 тис.грн.;

-високий рівень автономії підприємства.

-До негативних показників відносяться:

-значне зростання витрат іншої діяльності, що призвело до зростання рівня збитковості. Чистий збиток за 2023 рік складає 229,9 тис.грн., що на 112,5 тис.грн. більшк попереднього року;

-ваптість власних оборотних джерел зменшилась на 230,6 тис.грн.

В цілому, можна сказати, що на підприємстві склалася не стійка фінансова ситуація, хоча впродовж досліджуваного періоду має місце покращення деяких фінансових показників діяльності підприємства, тому можна запропонувати такі заходи :

- підвищити ефективність використання власних коштів;
- детально проаналізувати всі витрати з метою їх зменшення.

3.3.Методичні підходи до аудиту фінансових результатів

Загальна схема аудиту фінансових результатів передбачає такі стадії аудиту [45]

-організаційна стадія;

-підготовча стадія;

-технологічна стадія;

-результативна стадія

У відповідності до запропонованої схеми проведення аудиту фінансо-

вих результатів організаційна стадія передбачає попереднє ознайомлення аудитора з потенціальним клієнтом для оцінки трудомісткості аудиту та аудиторських ризиків. Зокрема, для досягнення цієї мети необхідно проаналізувати інформацію щодо діяльності підприємства, його структури та оточення; організації та функціонування управлінських відділів та бухгалтерії; бухгалтерського обліку та звітності підприємства; попередніх аудиторських висновків; причин зміни аудиторської фірми (аудитора); власної спроможності виконати роботу. За результатом вивчення цих питань, аудиторська фірма приймає рішення про відмову проводити аудит або на його згоду. Якщо потенційний клієнт відповідає основним вимогам, аудиторська фірма (аудитор) готує лист-зобов'язання клієнту; потім передбачається етап укладання договору про проведення аудиту, який юридично регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником.

Підготовча стадія або стадія планування організації та проведення аудиту охоплює такі дії аудитора: формування аудиторської групи; вирішення про необхідність залучення сторонніх спеціалістів (для оцінки стану майна, вимірювання обсягу виконаних робіт, юридична оцінка договорів, оцінка надійності обробки облікової інформації, тощо); складання загальної стратегії аудиту (визначити необхідні ресурси для конкретних сфер аудиту, кількість необхідних ресурсів, час застосування ресурсів, управління, контроль та нагляд за ними); складання плану аудиту із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх виконання, відповідальних виконавців, розрахунок аудиторських ризиків та рівня суттєвості); розробка програми аудиту, яка містить перелік етапів та визначення завдань аудиту, детальний опис кожного методу та способу перевірки, та графіку аудиту (граничні терміни підготовки і подання матеріалів для складання аудиторського висновку та інших документів, витрати часу на конкретні види та ділянки аудиту).

Технологічна стадія передбачає виконання запланованих методів та прийомів аудиту фінансових результатів в певному хронологічному порядку, який визначається аудитором. На даній стадії план аудиту може піддаватись

корегуванням. Теоретично, аудит фінансових результатів можна проводити або способом перевірки окремих циклів діяльності (цикл закупівлі, цикл отримання доходу, тощо) або за видами діяльності підприємства (операційна, фінансова, інвестиційна). Аудиторів доцільно починати перевірку правильності обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства з точки зору форм звітності, в яких вони відображенні.

По-перше, за допомогою формальної перевірки слід візуально дослідити звіт про фінансові результати для визначення правильності записів усіх реквізитів, заповнення його адресної частини. Вид діяльності повинен відповідати статутом та установчим документам, що є важливим критерієм для правильного розмежування доходів та витрат від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності;

По-друге, перевірити показники звіту про фінансові результати за допомогою аналітичних методів для визначення тих ділянок звітності, де аудиторський ризик є найбільшим, тобто можливість шахрайства або наявність помилок у обліку та звітності, а також проведення фінансового аналізу показників звітності суб'єкта, вивчення їх в динаміці з метою оцінки можливих відхилень і виявлення незвичних тенденцій, що може свідчити про недостовірність обліку;

По-третє, аудиторів слід перевірити та провести аналіз кожної статті звіту про фінансові результати. Обов'язково необхідно дослідити на повноту та достовірність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), особливо приділити увагу визначення собівартості продукції та розподіл загальновиробничих витрат, перевірити розрахунок валового прибутку (збитку), перевірити на повноту та достовірність визначення фінансового результату від операційної діяльності, фінансового результату до оподаткування та показник чистого прибутку (збитку), правильності визначення податку на прибуток;

По-четверте, провести тестування синтетичного обліку доходів та витрат за допомогою зустрічної перевірки: аудит відповідності первинних облі-

кових даних регістрам аналітичного та синтетичного обліку, відповідність даних регістрів даним в Головній книзі, відповідність даних Головної книги даним фінансової звітності. Також, на цьому етапі необхідно перевірити на коректність бухгалтерські записи, перевірити відповідність складу доходів та витрат підприємства вимогам відповідних стандартів, додержання критеріїв їх визнання та класифікації, перевірити правильність формування собівартості реалізованої продукції та розподілу загальногвиробничих витрат на основі аналітичних та арифметичних розрахунків, зустрічних перевірок.

По-п'яте, перевірити законність здійснення господарських операцій, реальність їх існування (наявність договорів, документального забезпечення), за допомогою зустрічних перевірок, перевірки по суті, запитів до покупців підприємства та інших документальних методів, перевірити наявність відповідних первинних документів, які підтверджують виникнення доходів та витрат підприємства, правильність їх оформлення.

По-шосте, складання пробного звіту про фінансові результати та порівняння даних зі звітом клієнта та аналіз відхилень.

Результативна стадія включає підготовку та надання письмової інформації замовнику за результатами проведеного аудиту, погодження результатів аудиту із замовником, складання і підписання аудиторського звіту та висновку.

Основними законодавчо-нормативними документами при аудиті фінансових результатів та джерелами інформації є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16. 07. 1999 р. № 996-ХІУ зі змінами і доповненнями;
- НП(С)БО 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 15, 16, затверджені відповідними наказами Мінфіну України;
- первинні документи, облікові регістри та фінансова звітність з обліку доходів підприємства, витрат діяльності, реалізації та фінансових результатів.

В таблиці 3.3 представлено Загальний план аудиторської перевірки фі-

нансових результатів.

Таблиця 3.3 –Загальний план аудиторської перевірки фінансових результатів на ПП «Юридичний партнер»

№	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Примітки
1	Знайомство з бізнесом клієнта, укладання договору	22.04.24	Ковальчук В.В.	
2	Перевірка організації бухгалтерського обліку на підприємстві;	23.04.24	Ковальчук В.В.	-
3	Перевірка стану обліку на підприємстві;	23.04.24	Ковальчук В.В.	-
4	Перевірка достовірності показників фінансових результатів	23.04 - 14.05.24	Ковальчук В.В.	-
5	Формування звіту про аудиторську перевірку	15.05 – 18.05.24	Ковальчук В.В.	-
6.	Складання та затвердження аудиторського висновку	19.05 – 20.05.24	Ковальчук В.В.	-

За результатами аудиторської перевірки укладається аудиторський висновок, приклад якого представлено в додатку А.

3.4. Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства

При проведенні аудиту фінансової звітності можна застосувати проведення аналізу показників фінансового стану та фінансових результатів діяльності.

Аналіз фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства являється важливою складовою фінансово-економічного аналізу, метою якого є виявлення існуючих економічних проблем, так званих «вузьких місць», та ймовірних ризиків з подальшою пропозицією заходів щодо зменшення їх впливу на фінансовий стан підприємства.

Проведення аналізу фінансових результатів є актуальною складовою фінансового аналізу, проблемами якого переймається багато сучасних науковців, таких як Андрєєва Г.І. [46], Антонюк О.П. [47], Волкова Н.А. [48], Кін-

драцька Л.М. [49], Отенко І.П. [50], Приймак С.В. [51], Мних Є.В. [52], Череп А.В. [53] та інші.

Аналіз фінансових результатів вирішує наступні задачі:

- дослідження складу та структуру фінансових результатів;
- аналіз динаміки зміни показників прибутку (збитку).

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства здійснюють за допомогою даних форм № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Аналіз проведемо за такими напрямками:

1. Аналіз складу, динаміки та структури фінансових результатів.
2. Аналіз формування та динаміки фінансових результатів від основної операційної діяльності.
3. Аналіз формування чистого прибутку.

Такий підхід дозволяє виявити слабкі місця в процесі формування фінансових результатів діяльності підприємства та намітити напрямки їх ліквідації.

Таблиця 3.4 - Аналіз складу, динаміки та структури фінансових результатів діяльності підприємства*

Показники	2022 рік		2023 рік		Відхилення	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1. Фінансовий результат від сновної операційної діяльності	-28,8	100	60,0	100	88,8	-
3. Фінансовий результат від операційної діяльності	-28,8	-24,5	60,0	26,1	88,8	50,6
5. Фінансовий результат іншої діяльності	-88,6	-75,5	-289,9	-126,1	-201,3	50,6
6. Фінансові результати до оподаткування	-	100	-229,9	100	-112,5	-

*Розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Підприємство у 2022 та 2023 роказ мало фінансові результати від основної операційної діяності та іншрї діяльності. Загальний фінансовий резуль-

тат - збитки, які за поточний рік тільки збільшилися. Серед складових фінансового результату до оподаткування найбільшу питому вагу займають збитки від іншої діяльності. Цей факт вказує на необхідність ретельного аналізу складу витрат від іншої діяльності з метою визначення шляхів їх зменшення.

За даними табл. 3.4 видно, що в звітному році фінансовий результат до оподаткування зменшився на 112,5 тис. грн. На це вплинуло: зростання збитків від іншої діяльності на 201,3 тис. грн. та збільшення фінансового результату від основної діяльності на 88,5 тис. грн.

Аналіз формування та динаміки фінансового результату від основної операційної діяльності (реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)) проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» або за даними Фінансової звітності мікропідприємства (форма 1-мс) за допомогою табл. 3.5.

Таблиця 3.5 - Аналіз формування та динаміки фінансових результатів підприємства від основної операційної діяльності *

Показники	2022 рік, тис. грн.	2023 рік, тис. грн.	Відхилення	
			тис. грн.	%
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	47,8	60,0	12,2	25,6
2. Собівартість реалізованої продукції	(76,6)	-	76,6	100
5. Фінансовий результат від основної операційної діяльності	(28,8)	60,0	88,8	в 3,1 рази

*Розраховано за даними фінансової звітності підприємства

Розрахунки, проведені за допомогою таблиці 3.5, показують на зростання фінансового результату від основної операційної діяльності на 88,8 тис. грн. або і 3,1 рази. При цьому спостерігається збільшення чистого доходу від реалізації на 12,2 тис. грн. або на 25,6% та зменшення собівартості реалізації на 76,6 тис. грн. або на 100%, що вважається позитивним.

Детальний аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності проводиться даними форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності». Оскільки мікропідприємства, до яких відноситься ПП «Юридичний партнер», примітки до річної фінансової звітності не укладають, проведення такого аналізу унеможливлується.

Аналіз формування чистого прибутку підприємства проводиться на підставі даних форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 3.6.

Таблиця 3.6 - Аналіз формування чистого прибутку*

Показники	2022 рік	2023 рік	Відхилення	
			абс.	%
1. Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	-117,4	-229,9	-112,5	-95,9
2. Витрати (дохід) з податку на прибуток, тис. грн.	-	-	-	-
3. Чистий прибуток, тис. грн.	-117,4	-229,9	-112,5	-95,9

*Розраховано за даними фінансової звітності підприємства

З табл. 3.6 видно, що сума чистого збитку підприємства в звітному році збільшилась на 112,5 тис. грн. або на 95,9. На це вплинуло збільшення збитку до оподаткування на таку ж суму. Дана ситуація негативно характеризує діяльність підприємства.

Висновки до третього розділу

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що правильно проведений аудит фінансових результатів дасть можливість виявити проблемні аспекти і на їх основі розробити заходи щодо підвищення показників фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Від правильності підтвердження доходів і витрат та визначення фінансового результату залежить правильність визначення суми прибутку, у чому в першу чергу зацікавлені власники підприємств і інвестори.

За звітний період підприємство має такі позитивні результати:

- збільшення чистого доходу від реалізації на 12,2 тис. грн.;

-збільшення валового прибутку та прибутку від операційної діяльності на 88,8 тис.грн.

- зниження середньої річної суми дебіторської заборгованості на 10,2 тис.грн.;

-зниження середньої річної суми кредиторської заборгованості на 0,8 тис.грн.;

-високий рівень автономії підприємства.

-До негативних показників відносяться:

-значне зростання витрат іншої діяльності, що призвело до зростання рівня збитковості. Чистий збиток за 2023 рік складає 229,9 тис.грн., що на 112,5 тис.грн. більш попереднього року;

-ваптість власних оборотних джерел зменшилась на 230,6 тис.грн.

В цілому, можна сказати, що на підприємстві склалася не стійка фінансова ситуація, хоча впродовж досліджуваного періоду має місце покращення деяких фінансових показників діяльності підприємства, тому можна запропонувати такі заходи :

–підвищити ефективність використання власних коштів;

–детально проаналізувати всі витрати з метою їх зменшення

За результатами аудиту фінансових результатів ПП «Юридичний партнер» зроблено умовно-позитивний висновок.

Також зазначимо, що відсутність розгорнутої хвітної інформації про інші доходи та витрати, не дає змоги провести повний аналіз витрат діяльності та не дозволяє виявити причини отримання збитків.

Можна запропонувати такі заходи :

- Запровадження системи внутрішнього контролю рівня витрат, зокрема адміністративних, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат.

-Запровадити систему планування витрат та проведення моніторингу та аналізу складу та сум витрат операційної та іншої діяльності.

-Проводити аналіз рівня прибутковості різних напрямів діяльності під-

приємства та моніторинг напрямів діяльності, які є популярними та актуальними в сщасних умовах звдя забезпечення зростання доходу від ревлізації.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В завершенні даної кваліфікаційної роботи зробимо короткий огляд попередніх розділів, підведемо підсумки та дамо рекомендації щодо покращення обліку фінансових результатів на підприємстві.

Фінансовий результат діяльності – прибуток або збиток, є різницею між доходами та витратами підприємства за звітний період. Фінансовий результат визначається за видами діяльності: основної, операційної, фінансової, інвестиційної, іншої.

Фінансовий результат подається у фінансовій звітності підприємства за звітний та попередній періоди та у вигляді суми нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) станом на початок та кінець звітного періоду.

Синтетичний облік фінансових результатів на підприємстві ведеться за допомогою субрахунків рахунка 79 «Фінансові результати».

Основними проблемами обліко-аналітичного забезпечення фінансових результатів діяльності є якість облікового процесу, організація дієвого контролю за рівнем доходів і витрат, цифровізація облікових, аналітичних та контрольних процесів.

Розширення інформаційного потенціалу об'єктивного економічного простору зумовлює розвиток теорії і вдосконалення практики ведення бухгалтерського обліку.

Дослідивши організацію бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства можна зробити наступні висновки:

1. Облік на підприємстві ведеться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Форма організації бухгалтерії – централізована, тип – лінійний. Для автоматизації бухгалтерського обліку використовують авторське програмне забезпечення.

2. Підприємство веде облік за повним Планом рахунків. Облік доходів ведеться за допомогою рахунків 7 класу «Доходи», витрати - за допомогою рахунків 9 класу «Витрати діяльності». В кінці звітного періоду рахунки до-

ходів та витрат закриваються на рахунок 79 «Фінансові результати», на якому співставленням доходів та витрат розраховують сум прибутку або збитку.

3. Підприємство не нараховувало і не сплачувало податок на прибуток, оскільки є платником єдиного податку.

4. Підприємство ПП «Юридичний партнер» є мікропідприємством та подає фінансову звітність за скороченою формою.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що правильно проведений аудит фінансових результатів дасть можливість виявити проблемні аспекти і на їх основі розробити заходи щодо підвищення показників фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Від правильності підтвердження доходів і витрат та визначення фінансового результату залежить правильність визначення суми прибутку, у чому в першу чергу зацікавлені власники підприємств і інвестори.

За звітний період підприємство має такі позитивні результати:

- збільшення чистого доходу від реалізації на 12,2 тис. грн.;
- збільшення валового прибутку та прибутку від операційної діяльності на 88,8 тис. грн.
- зниження середньої річної суми дебіторської заборгованості на 10,2 тис. грн.;
- зниження середньої річної суми кредиторської заборгованості на 0,8 тис. грн.;
- високий рівень автономії підприємства.
- До негативних показників відносяться:
 - значне зростання витрат іншої діяльності, що призвело до зростання рівня збитковості. Чистий збиток за 2023 рік складає 229,9 тис. грн., що на 112,5 тис. грн. більшк попереднього року;
 - ваптість власних оборотних джерел зменшилась на 230,6 тис. грн.

В цілому, можна сказати, що на підприємстві склалася не стійка фінансова ситуація, хоча впродовж досліджуваного періоду має місце покращення деяких фінансових показників діяльності підприємства, тому можна запро-

понувати такі заходи :

- підвищити ефективність використання власних коштів;
- детально проаналізувати всі витрати з метою їх зменшення

За результатами аудиту фінансових результатів ПП «Юридичний партнер» зроблено умовно-позитивний висновок.

Також зазначимо, що відсутність розгорнутої хвітної інформації про інші доходи та витрати, не дає змоги провести повний аналіз витрат діяльності та не дозволяє виявити причини отримання збитків.

Можна запропонувати такі заходи :

- Запровадження системи внутрішнього контролю рівня витрат, зокрема адміністративних, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат.

-Запровадити систему планування витрат та проведення моніторингу та аналізу складу та сум витрат операційної та іншої діяльності.

-Проводити аналіз рівня прибутковості різних напрямів діяльності підприємства та моніторинг напрямів діяльності, які є популярними та актуальними в сцчасних умовах звдя забезпечення зростання доходу від ревлізації.

Також вважаємо раціональним розробити заохочувальні заходи (подяка, премія, соціальні пільги тощо), які б спонукали обліковців та аналітиків постійно підвищувати свій професійний рівень та сумлінно ставитися до своєї роботи.

Завдання, поставлені у кваліфікаційній роботі, виконано. Результати досліджень апробовані на науковій конференції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 5-те вид., доп. і пер. Житомир: ПП «Рута», 2003. 726 с.
2. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К.: КНЕУ, 2010. 260 с.
3. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / Під ред. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ: ТОВ «БалансКлуб», 2010. 832 с.
4. Бланк І.А. Управління прибутком. К.: Ника-. Центр, 2007. 768 с.
5. Полятикіна Л. І., Новикова С. В. Облік і аналіз фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Випуск 20, частина 2. 2018. С. 170-173.
6. Податковий кодекс України / Верховна Рада України. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 10.05.2024).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за №860/4153 з наступними змінами і доповненнями. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 10.05.2024).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 10.05.2024).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. №353. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 10.05.2024).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» - Міністерство фінансів України. - Наказ № 290 (зі змінами) від 29 лист. 1999 р. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2024).

11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 7 лютого 2013 р. № 73. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. (дата звернення: 10.05.2024).

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати». Міністерство фінансів України. Наказ № 290 (зі змінами) від 29 лист. 1999 р. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2024).

13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України N 996-XIV від 16 липня 1999 р. / Верховна Рада України. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.05.2024).

14. Кривицька О. Р. Оцінка прибутку підприємств за видами економічної діяльності в Україні Фінансова система України : [збірник наукових праць]. Острог: НУ «Острозька академія», 2010. Випуск 15. С. 184–194.

15. Дзюба О.М., Майстер Л.А. Облікове забезпечення формування фінансових результатів підприємства. Приазовський економічний вісник. Випуск 5(28), 2021. С. 156-161.

16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. *Бухгалтер 911*: веб-сайт. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgaltersko> (дата звернення: 10.05.2024).

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 року. *Законодавство України*: веб-сайт. *Законодавство України*: веб-

сайт. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99> дата звернення: 10.05.2024).

18. Спільник І., Палюх М. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. Випуск 1-2. 2019. С. 83-94.

19. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник / Ф.Ф. Бутинець. Житомир: ЖІТІ, 2002. 544 с.

20. Завгородний В.П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита. К.: А.С.К., 2008. 768 с.

21. Вдовенко Н.М. Проблеми та шляхи удосконалення обліку фінансових результатів в умовах його автоматизації // Вісник ЖІТІ. Серія: економічні науки. 2011. № 15. С. 141-143.

22. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. К: Знання-Прес, 2013. 349 с.

23. Інформаційні системи і технології в економіці: Посібник / За ред. д.е.н., проф. В.С. Пономаренка. К.: Академія, 2012. 544 с.

24. Гузь В.І. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах цифровізації господарських та управлінських процесів. БВЗНЕСІНФОРМ, № 6. 2021. С. 197-204.

25. Мазіна О. І., Олійник В. С., Рогозний С. А. Цифровізація як найважливіший інструмент розвитку системи обліку та звітності. Інтернаука. Серія «Економічні науки». 2020. № 5. Т. 2. С. 59–66. URL: <https://www.internauka.com/uploads/public/15916561676404.pdf> (дата звернення: 10.05.2024).

26. Приображенська В. В. Вплив цифрової економіки на розвиток компетенцій в галузі бухгалтерського обліку. Фінансовий журнал. 2019. № 5. С. 50–63.

27. Панасюк В., Бурденюк Т., Мужевич Н. Особливості цифрової трансформації обліку. Галицький економічний вісник. № 1 (68). 2021. С. 70-76.

28. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.04.2001. № 186. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>. (дата звернення: 10.05.2024).

29. Скорнякова Ю.Б., Монастирська Д.С. Особливості формування облікової системи на малих підприємствах. Причорноморські економічні студії. Випуск 32. 2018. С. 181- 185.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000. № 39. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/> (дата звернення: 10.05.2024).

31. Кузьмін О. Є., Яструбський М.Я. Розвиток обліку суб'єктів малого підприємництва України в умовах Євроінтеграції / Економіка та управління підприємствами. 2018. Випуск 1 (129). С. 148 – 151.

32. Про електронні документи та електронний документообіг. Закон № 851-IV від 22.05.2003 р. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2024 р.).

33. Про електронні довірчі послуги. Закон № 2155-VIII від 05.10.2017. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.05.2024 р.).

34. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні. Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII / Верховна Рвда України. *Законодавство України*: веб-сайт. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show /2258-19> (дата звернення: 10.05.2024 р.).

35. Утенкова, К.О. Аудит [Текст]: Навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 408 с.

36. Білуха Н.Т. Аудит: Підручник. К.: Знання, КОО, 2010. 769 с.

37. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Монографія. К.: ДП «Інформ. аналіт. агентство», 2008. 493 с.

38. Петренко Н. І. Методика аудиту фінансової звітності та шляхи її удосконалення [Електронний ресурс] / Вісник ЖДТУ. 2012. № 1 (51). URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1582/1/21.pdf>. (дата звернення: 10.05.2024 р.).
39. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник для студентів спеціальності Облік і аудит вищ. навч. закл. 2-ге вид., перероб. та допов. Ж.: ПП Рута, 2002. 672с.
40. Усач Б. Ф. Організація і методика аудиту : підручник. Колос. К.: Знання, 2006. 295 с.
41. Петрик О. А. Аудит : підручник / за заг. ред. О. А. Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 504 с
42. Огійчук М. Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика : навч. пос. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2012. 664 с.
43. Офіційний сайт компанії ПП «Юридичний партнер»
44. Каткова Н.В., Бурлан С.А., Ліснічук О.І. Методичні підходи до аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Ефективна економіка № 12, 2017. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5988> (дата звернення: 10.05.2024 р.).
45. Андрєєва Г.І. Економічний аналіз: Навч. - метод. посіб. К.: Знання, 2008. 263с
46. Антонюк О.П., Купріна Н.М., Ступницька Т.М. Економічний аналіз (практикум): навч. посіб. Одес. нац. акад. харч. технологій. 3-тє вид., стер.. Львів: «Магнолія-2006», 2015. 326 с.
47. Економічний аналіз: навч. посібник. / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ, ротапринт. 2015. 310с.
48. Економічний аналіз у схемах і таблицях: посібник / За заг. ред. проф. Л.М. Кіндрацької. К.: КНЕУ, 2010. 260 с.
49. Отенко І.П., Азаренков Г.Ф., Іващенко Г.А.. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Х. : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 156 с.
50. Приймак С.В. Фінансовий аналіз. Практикум : [навчальний посібник]. Львів, 2021. 264 с.

51. Мних Є.В., Барабаш Н.С. Фінансовий аналіз : підручник. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. 536 с.

52. Череп А.В., Гамова О.В., Козачок І.А. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування» / А.В. К.: Видавничий дім «Кондор», 2020. 268 с.

53. Методичні вказівки до виконання кваліфікаційної роботи на здобуття ступеню вищої освіти «Магістр» ОПП «Діджитал-облік і контроль» спеціальності 071 « Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування» денної та заочної форм навчання / Укл. Л.В. Іванченкова, В.В. Немченко, Л.Б. Скляр, Г.О. Ткачук. Одеса: ОНТУ, 2023. 40 с.

Додаток Б

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРО ДОСТОВІРНІСТЬ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПП «ЮРИДИЧНИЙ ПАРТНЕР» станом на 31.12.2023 року

Основні відомості про аудитора:

Незалежний аудитор Ковальчук В.В., Свідоцтво № 2024 про внесення до реєстру аудиторських фірм і аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги, видане за рішенням № 3700 Аудиторської палати України.

Місце проживання: 65000, м. Одеса, вул. Канатна, буд. 112.

Телефон: 8 (0482) 712-10-52.

Дата видачі аудиторського висновку: 20 травня 2024 року.

Основні відомості про підприємство:

Повна назва	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЮРИДИЧНИЙ ПАРТНЕР»
Скорочена назва	ПП «ЮРИДИЧНИЙ ПАРТНЕР»
Ідентифікаційний код юридичної особи:	34737277
Місцезнаходження:	Україна, місто Одеса, вулиця Космонавтів, буд.32

Основні відомості про умови договору на проведення аудиту:

- договір на проведення аудиту № 200 від 20 квітня 2024 року;
- дата початку проведення аудиту - 22 квітня 2024 року;
- дата закінчення аудиту - 20 травня 2024 року.

Перелік перевіреної фінансової інформації:

З метою рішення встановлених завдань, аудитором перевірена наступна документація ПП «Юридичний партнер»:

- Установчі документи;
- Первинні фінансові й бухгалтерські документи;
- Головна й касова книги;
- Фінансова звітність за звітний рік;
- Регістри синтетичного й аналітичного обліку;
 - Накази й угоди.

Аудиторська перевірка проводилася за період з 01.01.2023 р. до 31.12.2023 р. суцільним методом (каса, розрахунковий рахунок) і вибірково (інші рахунки) з використанням методів документальної перевірки, зіставлення й оцінки, тестування доказів, які підтверджують суми й розкриття інформації у фінансових звітах, включає оцінювання застосованих принципів бухгалтерського обліку й істотних облікових оцінок, а також оцінювання надання звітів у цілому.

Відповідальність щодо вірогідності наданої до перевірки звітності й документації несе керівництво «Юридичний партнер».

Обов'язком аудитора є висловлення думки щодо фінансової інформації на основі проведеної аудиторської перевірки (Міжнародний стандарт аудиту № 700, 800).

Обсяг аудиторської перевірки:

Мною, незалежним аудитором Ковальчук В.В., проведена перевірка відповідно до вимог Законів України «Про господарчі товариства», «Про аудиторську діяльність», «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «Міжнародних стандартів ау-

диту», ухваленим Рішенням Аудиторської палати України, Національні положення (стандарту) бухгалтерського обліку й інші законодавчі і нормативні акти.

Висновок сформований у відповідності:

- до вимог Міжнародних стандартів аудиту №700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» і № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань із аудиту спеціального призначення». Ці стандарти зобов'язують аудиторів планувати й здійснювати аудиторську перевірку так, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тім, що фінансові звіти не містять істотних викривлень.

Розмір істотності помилки (невідповідності даних обліку акціонерного товариства даним його звітності) прийнято в розмірі 10,0 тис.грн.

Висловлення думки щодо розкриття інформації з видів активів до встановлених нормативів

Мною, незалежним аудитором Ковальчук В.В. перевірено й проаналізовано надану товариством фінансову інформацію за видами активів щодо дотримання встановлених нормативів, зокрема Національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку й Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

На підставі отриманих при перевірці даних, констатую:

- бухгалтерський облік у товаристві ведеться за автоматизованою системою рахівництва з використанням програмного забезпечення;
- зіставленням даних первинних документів із записами на рахунках синтетичного й аналітичного обліку, Головною книгою й даними бухгалтерського балансу розбіжності не виявлені.

Необоротні активи у товариства станом на 31.12.2023 року відсутні.

Станом на 31.12.2023 року *оборотні активи* товариства обліковуються в сумі 449 тис. грн.

Істотних розбіжностей щодо відображення інформації про оборотні активи товариства у фінансовій звітності товариства за станом на 31.12.2023 року й за даними бухгалтерського обліку не виявлено.

Необоротні активи, виділені для пролажу, та групи вибуття станом на 31.12.2023 року за даними бухгалтерського обліку відсутні.

Вважаю, що проведена аудиторська перевірка надає обґрунтовану інформацію для висловлення незалежної думки.

На мою думку, ведення бухгалтерського обліку, класифікація й оцінка всіх видів активів ПП «Юридичний партнер» станом на 31.12.2023 року відповідає Міжнародним стандартам аудиту, є справедливою й достовірною.

Висловлення думки щодо розкриття інформації про зобов'язання стосовно встановлених нормативів

Мною, незалежним аудитором Ковальчук В.В. перевірено й проаналізовано надану фінансову інформацію про зобов'язання товариства стосовно встановлених нормативів, зокрема національних Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку й Міжнародних стандартів аудиту.

При перевірці встановлено, що:

Станом на 31.12.2023 року операцій по *забезпеченню майбутніх видатків і платежів* товариством не проводилося.

Довгострокових зобов'язань станом на 31.12.2023 року не має.

Поточні зобов'язання станом на 31.12.2023 року товариства враховуються в сумі 2,3 тис.грн.

Вважаю, що проведена аудиторська перевірка надає обґрунтовану інформацію для висловлення думки.

На мою думку, перевірена інформація щодо розміру зобов'язань ПП «Юридичний партнер» станом на 31.12.2023 року визначена без істотних перекичувань, реально й вірно відображена у фінансовій звітності товариства, відповідає Міжнародним стандартам

аудиту, є справедливою й достовірною.

Висловлення думки щодо розкриття інформації про власний капітал

Власний капітал ПП «Юридичний партнер» станом на 31.12.2023 року обліковується в сумі 446,7 тис.грн.

Вартість чистих активів товариства – величина, що визначається шляхом вирахування із суми активів, прийнятих до розрахунку, суми зобов'язань товариства, прийнятих до розрахунку. Розрахунок визначення вартості чистих активів складається за даними бухгалтерської звітності згідно НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Вартість чистих активів ПП «Юридичний партнер»: станом на 31.12.2023 року становить 446,7 тис.грн. Статутний капітал – 0,1 тис.грн., тобто, вартість чистих активів товариства більше розміру Статутного капіталу.

На мою думку, перевірена інформація про власний капітал ПП «Юридичний партнер»: станом на 31.12.2023 року відповідає Міжнародним стандартам аудиту, є справедливою й достовірною.

Висловлення думки щодо розкриття інформації про фінансові результати діяльності

За звітний період 2023 року чистий фінансовий результат (збиток) до оподаткування складає (-229,9) тис.грн.

Податок на прибуток за 2023 рік не нараховувалась. Чи

Чистий фінансовий результат за 2023 рік складає (-239,9) тис.грн. На мою думку, перевірена інформація щодо суми фінансових результатів ПП «Юридичний партнер»: за 2023 рік визначена без істотних перекручувань, реально й вірно відображена у фінансовій звітності підприємства, відповідає Міжнародним стандартам аудиту, є справедливою й достовірною.

ВИСНОВОК:

Мною, незалежним аудитором Ковальчук В.В. проведена аудиторська перевірка відповідно до вимог і положеннями Закону України «Про аудиторську діяльність» і Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти зобов'язують аудитора планувати й здійснювати аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тім, що фінансова інформація не містить істотних перекручувань. Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують розкриття інформації у фінансових звітах.

Аудиторська перевірка також включає оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів.

Вважаю, що проведена мною аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану впевненість для висловлення думки.

На мою думку, за результатами зіставлення даних фінансової звітності з даними бухгалтерського обліку істотні відхилення не виявлено, перевірена фінансова інформація ПП «Юридичний партнер»: відображена справедливо й вірогідно, відповідає нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку й звітності в Україні.

Вважаю за можливе надати умовно-позитивний аудиторський висновок щодо достовірності показників фінансової звітності ПП «Юридичний партнер».

Валюту балансу ПП «Юридичний партнер»: станом на 31.12.2023 року в сумі **449 тис.грн.** підтверджую.

Чистий фінансовий результат (збиток) за 2023 рік в сумі **(-229,9) тис.грн.** підтверджую.

Незалежний аудитор

Ковальчук В.В.