

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

## **КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

освітній ступінь «Магістр»

на тему: «**ОБЛІК І АУДИТ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ  
РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ У ФЕРМЕРСЬКОМУ  
ГОСПОДАРСТВІ ххххх ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ**»

Виконав: студент II курсу, групи Оп-71з

Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

ГЛУШКО ЖАННА РУСЛАНІВНА

(прізвище та ініціали)

Керівник: к.е.н., доцент ЖИДОВСЬКА Н.М.

Рецензент: ххххх

ДУБЛЯНИ 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЛЬВІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ЗАОЧНОЇ ТА ПІСЛЯДИПЛОМНОЇ ОСВІТИ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Освітній ступінь «Магістр»  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
(шифр спеціальності)

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_  
(підпис)  
д.е.н., проф. Гнатишин Л.Б.  
(звання, ступінь, прізвище та ініціали)  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 року

**ЗАВДАННЯ**  
на кваліфікаційну роботу студенту

ГЛУШКО ЖАННІ РУСЛАНІВНІ  
(прізвище, ім'я, по-батькові)

1. Тема роботи: «ОБЛІК І АУДИТ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА РОЗПОДІЛУ ПРИБУТКУ У ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ xxxxx ЛЬВІВСЬКОЇ ОБЛАСТІ».

Керівник роботи: ЖИДОВСЬКА НАТАЛІЯ МИХАЙЛІВНА, к.е.н, доцент  
(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом по університету від «17» лютого 2023 року № 33 / К-С

2. Термін здачі студентом кваліфікаційної роботи 13 лютого 2024 р.

3. Вихідні дані для кваліфікаційної роботи: нормативно-правові та літературні джерела за темою роботи, дані аналітичного та синтетичного обліку, річна фінансова та статистична звітність за результатами діяльності сільськогосподарського підприємства, методичні рекомендації, наукові праці, періодичні видання, інтернетресурси.

4. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань, які потрібно розробити)

ВСТУП

I. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність фінансових результатів підприємства та визначення їх місця в обліку

1.2. Правове і літературне забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів

1.3. Методика дослідження

II. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Діагностика основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ФГ ххххх Львівської області

2.2. Організація та методика бухгалтерського обліку доходів і витрат діяльності підприємства

2.3. Особливості формування та методика обліку фінансового результату діяльності підприємства

2.4. Механізм формування прибутку підприємства та його розподілу

2.5 Організаційні засади аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

### III. ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Облікова політика сільськогосподарського підприємства щодо обліку фінансових результатів

3.2. Організація обліку фінансових результатів в умовах автоматизації

3.3 Підвищення якості надання аудиторських послуг в умовах цифровізації

### ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, схеми, рисунки

6. Дата видачі завдання «20» лютого 2023 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи
1.	Отримання завдання. Вивчення рекомендованої літератури по темі роботи. Написання аналітичного огляду. Вивчення об'єкту. Аналіз існуючого стану (складання програми; написання пояснювальної записки; підготовка картографічних матеріалів для кваліфікаційної роботи).	20.02.23- 15.04.23 р.
2.	Розробка перспективного рішення та його обґрунтування (написання перспективної частини; виготовлення планової основи для основного варіанту роботи).	16.04.23 – 15.07.23 р.
3.	Розробка та обґрунтування пропозицій щодо реалізації роботи. Написання економічної частини роботи; висновків і пропозицій з реалізації роботи; кінцеве редагування пояснювальної записки; оформлення кінцевого варіанту роботи та інших графічних матеріалів, які представляються до захисту в ЕК).	16.07.23 – 18.10.23 р.
4.	Кінцеве оформлення кваліфікаційної роботи (здача пояснювальної записки керівнику роботи; виправлення його зауважень; здача роботи на рецензування; кінцеве оформлення ілюстративних матеріалів, таблиць).	19.10.23 – 28.12.22 р.
5.	Підготовка до захисту в ЕК. Пробний захист на випускній кафедрі (проходження плагіату; написання доповіді й погодження її з керівником роботи; виправлення зауважень у графічній частині).	29.12.23– 13.02.24 р.

Студент \_\_\_\_\_  
( підпис )

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

ГЛУШКО Ж.Р.  
(прізвище та ініціали)

ЖИДОВСЬКА Н.М.  
(прізвище та ініціали)

УДК 336:631.11

88 с. текстової частини, 30 рисунків, 16 таблиць, 46 позицій літературних джерел.

***Облік і аудит процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку у фермерському господарстві ххххх Львівської області.***

Глушко Ж.Р. – Магістерська робота. Кафедра обліку та оподаткування – Дубляни, ЛНУЦ, 2024.

В першому розділі подана економічна сутність понять «фінансові результати», «доходи», «витрати», наведено їх класифікацію та визначено місце в обліку. Також наводиться економіко-правовий аналіз нормативної бази та літературних джерел, розглянута методика дослідження, що використана в кваліфікаційній роботі.

В другому розділі проведено діагностику основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ФГ ххххх Львівської області, розглянуто основні методичні підходи до організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів, механізм формування прибутку та його розподіл у досліджуваному фермерському господарстві.

В третьому розділі розроблено положення щодо вдосконалення облікової політики підприємства, напрямків вдосконалення організації обліку і аудиту фінансових результатів в умовах цифровізації, а також огляд та аналіз новітніх науково-методичних розробок з обліку та аудиту фінансових результатів діяльності.

**Ключові слова:** сільськогосподарське підприємство, фермерське господарство, фінансові результати, дохід, витрати, прибуток, облікова політика, бухгалтерський облік, бухгалтерські рахунки, аудит, цифровізація.

## АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційній роботі досліджено сучасні особливості організації, методики обліку і аудиту фінансових результатів та механізм розподілу прибутку в умовах реформування бухгалтерського обліку та стрімкого розвитку економіки. Розглянуто проблему обчислення фінансових результатів та вдосконалення їх обліку, поняття доходи та витрати. Проведено діагностику основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ФГ ххххх Львівської області. Запропоновано заходи із удосконалення облікової політики господарства та аудиту в умовах цифровізації, оптимізацію документування операцій з фінансовими результатами та науково-методичні розробки в їх розрізі. За результатами дослідження в кваліфікаційній роботі обґрунтовані пропозиції щодо визначення раціональної системи поняття фінансових результатів та їх обліку.

## SUMMARY

The qualification work explores the modern features of organization, methodology of accounting and auditing financial results, and profit distribution mechanisms in the conditions of accounting reform and rapid economic development. The problem of calculating financial results and improving their accounting, as well as the concepts of income and expenses, are considered. A diagnosis of the main economic indicators of the production and economic activity of Farm xxxxx in Lviv region was conducted. Measures to improve the accounting policy of the enterprise and auditing in the conditions of digitalization, optimization of documentation of operations with financial results, and scientific and methodological developments in this regard are proposed. Based on the research results, the qualification work substantiates proposals for defining a rational system of concepts of financial results and their accounting.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>6</b>
<b>I. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>10</b>
1.1. Економічна сутність фінансових результатів підприємства та визначення їх місця в обліку.....	10
1.2. Правове і літературне забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів .....	17
1.3. Методика дослідження.....	22
<b>II. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ОЦІНКА СТАНУ ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>26</b>
2.1. Діагностика основних економічних показників виробничо-господарської діяльності ФГ ххххх Львівської області.....	26
2.2. Організація та методика бухгалтерського обліку доходів і витрат діяльності підприємства .....	36
2.3. Особливості формування та методика обліку фінансового результату діяльності підприємства.....	47
2.4. Механізм формування прибутку підприємства та його розподілу.....	53
2.5 Організаційні засади аудиту фінансових результатів діяльності підприємства.....	58
<b>III. ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>65</b>
3.1. Облікова політика сільськогосподарського підприємства щодо обліку фінансових результатів.....	65
3.2. Організація обліку фінансових результатів в умовах автоматизації.....	71
3.3. Підвищення якості надання аудиторських послуг в умовах цифровізації .....	77
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....</b>	<b>81</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>84</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** В умовах ринкової економіки вся діяльність суб'єктів підприємництва спрямована на отримання якомога більшої економічної вигоди, що відображається на фінансових результатах. Останній відображає всі аспекти підприємницької діяльності - рівень технології та організації виробництва, ефективність системи менеджменту, рівень контролю витрат і т.д. Фінансові результати господарювання підприємства виступають у формі прибутків і збитків, що відображають ефективність основної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, і є основним критерієм корпоративної стратегії. Якщо фінансовий результат позитивний, то він є джерелом бюджетних виплат і розширеного відтворення виробництва. В рамках управління фінансами та корпоративного фінансового менеджменту підприємств, забезпечення позитивних фінансових результатів (прибутків) є однією з ключових позицій. Визначення фінансових результатів будь-якої господарської діяльності залежить від їх формування та методів обліку. Тому фінансовий результат залишається об'єктом постійних досліджень.

Вагомий внесок у формування теоретико-організаційних та методичних питань бухгалтерського обліку фінансових результатів підприємств зробили вітчизняні вчені: Ю. Верига, Б. Валусь, С. Голов, А. Герасимович, З. Гуцайлюк, Г. Кірейцев, М. Коцупатрий, М. Кужельний, Є. Мних, В. Моссаковський, В. Сопко, М. Огійчук та відомі зарубіжні економісти: Е. Бріттон, Г. Велш, Ф. Вуд, К. Друрі, Д. Шорт та ін. Питання аудиту формування, розподілу фінансових результатів та віддзеркалення їх у звітності викладені у працях Ф. Бутинця, С. Голова, В. Єфименка, С. Зубілевича, О. Петрик, В. Сопка.

Проте в умовах інтеграції українського бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами та суттєвих змін у законодавчій базі, виникли певні проблеми в організації, методиці обліку та аудиту фінансових

результатів підприємств, які потребують подальших досліджень та поглибленого вивчення.

**Мета дослідження** – теоретично продемонструвати та запропонувати практичні рекомендації щодо вдосконалення організаційно-методичних засад обліку та аудиту фінансових результатів, підвищення їх ефективності, аналітичних можливостей та спрямованості на прийняття управлінських рішень.

**Завдання**, які необхідно розв'язати в процесі написання кваліфікаційної роботи, це:

1. Розглянути «фінансовий результат» як об'єкт бухгалтерського обліку та визначити структурні переваги його формування в сучасній бухгалтерській практиці;

2. Дослідити нормативне, правове регулювання та ознайомитися зі спеціальною літературою з питань бухгалтерського обліку, аудиту фінансових результатів;

3. Розглянути ключові аспекти облікової політики, сформованої за інформацією про фінансові результати у звітності підприємства, на основі аналізу досвіду розвитку методики обліку доходів і витрат;

4. Здійснити і висвітлити аналіз стану розвитку виробництва та основних показників діяльності фермерського господарства ххххх Львівської області;

5. Дослідити основні аспекти бухгалтерського обліку і аудиту формування фінансових результатів та розподілу прибутку згідно НП(с)БО у господарстві, особливості первинного, синтетичного та аналітичного обліку в частині обліку фінансових результатів;

6. Запропонувати напрями оптимізації організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства в умовах діджиталізації.



**Предметом дослідження** в кваліфікаційній роботі є організація та методика обліку і аудиту фінансових результатів та розподіл прибутку на підприємствах в сучасних умовах.

**Об'єктом дослідження** є процес формування фінансових результатів та розподілу прибутку в фермерському господарстві ххххх Львівської області.

**Методи дослідження.** Теоретико-методологічну основу дослідження становлять системний метод і діалектичний пізнавальний метод, пов'язані з вивченням явищ. Використані методи дослідження включають: методи спостереження та порівняння, метод абстрактної логіки, методи аналізу і синтезу, метод економічного аналізу, методи індукції та дедукції, а також узагальнення та впровадження результатів.

**Інформаційною базою** кваліфікаційної роботи є законодавство України, нормативно-правові акти, методичні документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали журналів, наукових праць та конференцій, статистичні дані, особисті спостереження з питань організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів підприємства, фінансова звітність ФГ ххххх.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики ведення бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів підприємства, зокрема: систематизовано методику економічної школи трактування змісту фінансових результатів; визначено показник якості фінансового результату досліджуваного фермерського господарства; розроблено модель формування фінансових результатів основної (операційно) діяльності; рекомендовано запровадити аналітичні рахунки до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», з метою отримання інформаційних показників про результати основної та іншої діяльності підприємства без збільшення затрат праці та часу для забезпечення потреб ефективного управління.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає в тому, що реалізація запропонованих пропозицій і рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики ведення обліку і аудиту фінансових результатів підприємств значно підвищить достовірність, оперативність, аналіз і порівнянність даних бухгалтерського обліку та сприятиме виявленню резервів для об'єктивного зниження витрат і збільшення доходів, допоможе отримати повну, достовірну та своєчасну інформацію для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень.

**Структура кваліфікаційної роботи** розроблена автором на основі практичних пропозицій, цілі і завдань дослідження, має таку структуру: вступ, три розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел.

# РОЗДІЛ I

## ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна сутність фінансових результатів підприємства та визначення їх місця в обліку

Метою діяльності підприємства є досягнення позитивних фінансових результатів і пошук шляхів їх покращення. Ефективність діяльності відображається у фінансово-економічних показниках, які найбільш точно характеризують фінансовий стан суб'єкта господарювання та відображають економічний потенціал його розвитку. В сучасних умовах розвитку суб'єктів господарювання, питання фінансових результатів діяльності підприємства вважається одним із ключових у здійсненні господарської діяльності, оскільки фінансовий результат є головним підсумковим показником.

Фінансові результати відображають практично всі аспекти діяльності будь якого підприємства: продуктивність праці, використання основних фондів, трудових ресурсів, матеріальних і грошових ресурсів, собівартість, якість, кількість, ціну реалізованої продукції тощо.

Інтерпретація фінансових результатів є ваговою науковою проблемою. Ця категорія й сьогодні перебуває в центрі уваги вчених не лише в галузі бухгалтерського обліку, а й у філософії, економічній теорії, мікроекономіці, макроекономіці, фінансах, менеджменті та інших галузях і містить багато незгодженості і протиріч, що зумовлює її дослідницьку співвіднесеність.

Розуміння сутності і характеру фінансових результатів підприємства та прийняття результативних управлінських рішень щодо їх подальшого розвитку є головною передумовою підвищення ефективності підприємства.

Дослідження нормативно-правової бази України дозволило нам помітити, що в законодавстві не враховано суть поняття «фінансовий результат». Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

лише підтверджує суть визначення понять «прибуток» і «збиток», що ускладнює визначення сутності та значення фінансових результатів. [27]

У ході дослідження проаналізовано нормативно-правову, наукову та довідкову літературу з досліджуваного питання, з метою визначення особливостей сутності даного поняття та визначення його місця в системі бухгалтерського обліку. Результати аналізу свідчать, що фахівці в галузі бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права та інших галузей ще не дійшли згоди щодо визначення природи поняття «фінансовий результат», але ми схильні вважати, що можна виділити певні ознаки, які згрупують погляди вчених на сутність фінансових результатів: [6,7,9,43]

- за Бутинцем Ф.Ф., Загороднім А.Г., Вознюком Г.Л., Огійчуком М.Ф. – фінансовий результат – це результат співставлення доходів та витрат підприємства;

- за Вакульчик О.М і Тимошенко О.В. - фінансовий результат – це приріст чи зменшення капіталу;

- за Мочерним А.Д., Пушкарем М.С., Верхоглядovou Н. М., Худолій Л.М., Чебановою М.С. – фінансовий результат – це вираження у формі прибутку або збитку;

- за Скалюком Р.В., Крупкою Я.Д.. – фінансовий результат – це підсумки (результат) діяльності.

Варто також зазначити, що багато науковців погоджуються щодо природи поняття «фінансові результати». З цього можна зробити певні висновки, фінансові показники трактуються як порівняння доходів і витрат підприємства, які можуть бути прибутком або збитком, що призводить до збільшення (прибутку) або зменшення (збитку) власного капіталу. Отримані фінансові результати відображають якість діяльності підприємства. Бачимо, визначення є досить широким і його можуть вчені тлумачити по-різному.

Оскільки в кваліфікаційній роботі розглядається сутність поняття «фінансових результатів» як об'єкта бухгалтерського обліку, то для

формування більш повного уявлення доцільно розглянути це поняття як з економічного, так і з бухгалтерського боку.

Визначення науковцями терміна «фінансові результати» в сучасній економічній та бухгалтерській літературі наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

**Підходи науковців до визначення сутності фінансових результатів в економічному та обліковому аспектах**

Аспект	Автор (джерело)	Сутність поняття «фінансові результати»
Економічний аспект	Вороніна О.О.	Якісна характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства та зокрема відображає значущість і сталість розвитку підприємства (з погляду отриманого доходу), впливовість на його фінансовогосподарську діяльність чинників зовнішнього середовища і кількісно узагальнюється у вигляді прибутків (збитків), зміни власного капіталу, його окремих складових частин.
	Білик Т.О.	Прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, виступає одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності.
	Скалюк Р.В.	Підсумкова категорія результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигод отриманих (втрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена у абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості та розвитку підприємства.
Обліковий аспект	Ткаченко Н.М.	Утворюються з доходів діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності.
	Гринавцева О.В.	Сума валового доходу від звичайної та надзвичайної діяльності підприємства, зменшеного на суму витрат, пов'язаних із виконанням господарської діяльності на підприємстві, непрямих податків та податку на прибуток за окремий звітний проміжок часу.
	Червінська С.Л.	Різниця між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду.
	Труфіна Ж.С	Економічна категорія в контексті створення доданої вартості та в аспекті методики визначення результату діяльності конкретного суб'єкта господарювання, що є об'єктом обліку і контролю.

Проаналізувавши характеристику фінансових результатів в економічній та бухгалтерській літературі, можна сказати, що фінансові результати – це категорія, яка відображає ефективність господарської діяльності з відповідним показником – прибуток чи збиток. Однак ми вважаємо нелогічним і некоректним ототожнювати прибуток і збиток з доходами і витратами підприємства для цілей бухгалтерського відображення таких об'єктів обліку. Це свідчить про недосконалість наведеного визначення.

Можемо зробити висновок, що недосконалість наведеного визначення зумовлена декількома факторами, найважливішим з яких є наявність різних методів розуміння досліджуваного поняття (економіка, фінанси, бухгалтерський облік тощо), а також те, що кожне визначення фінансових результатів, яке розглядають науковці, є прив'язаним до конкретної галузі економічного сектора або певного облікового завдання чи об'єкту.

Наприклад, у поясненні категорій «прибуток» і «збиток» Говоруха В.В. розрізняє кількісний і якісний аспекти. У наукових дослідженнях Вакульчик О.М. удосконалила поняття «фінансовий результат» на основі принципів бухгалтерського обліку. На уточненні поняття фінансових результатів господарської діяльності як економічної категорії зосереджено праці Мисака Г.В. та Нарсії К.Н. [7,11,23]

Крім того, як показують дослідження, вчені розглядають фінансові результати підприємств певних галузей. Топоркова О.А. визначила, що сутністю економічної категорії «фінансові результати діяльності сільськогосподарських підприємств» є різниця між майновим станом підприємства на кінець періоду та початок періоду, яка найкраще характеризує сутність цієї категорії. [40]

Васильєва В.Г. звертає увагу на те, що до найпоширеніших способів визначення поняття «фінансовий результат» можна віднести економічний, бухгалтерський та управлінський підходи. Таким чином, визначення

«фінансовий результат» також можна розглядати з точки зору податкових розрахунків та управлінського обліку. [11]

Податкове законодавство (ПКУ) ототожнює поняття «фінансовий результат» і «прибуток». Ст. 134 Податкового кодексу України визначено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходу за звітний період на собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг та суми інших витрат звітного періоду. [32]

Надання користувачам повної та об'єктивної інформації щодо доходів, витрат, прибутків і збитків від діяльності господарства за звітний період є першочерговим завданням правильного визначення фінансових результатів господарства.

Фінансові результати за кожним видом економічної діяльності формуються шляхом порівняння доходів і витрат цих видів діяльності (табл. 1.2). [43]

Таблиця 1.2

### Формування фінансових результатів за видами діяльності

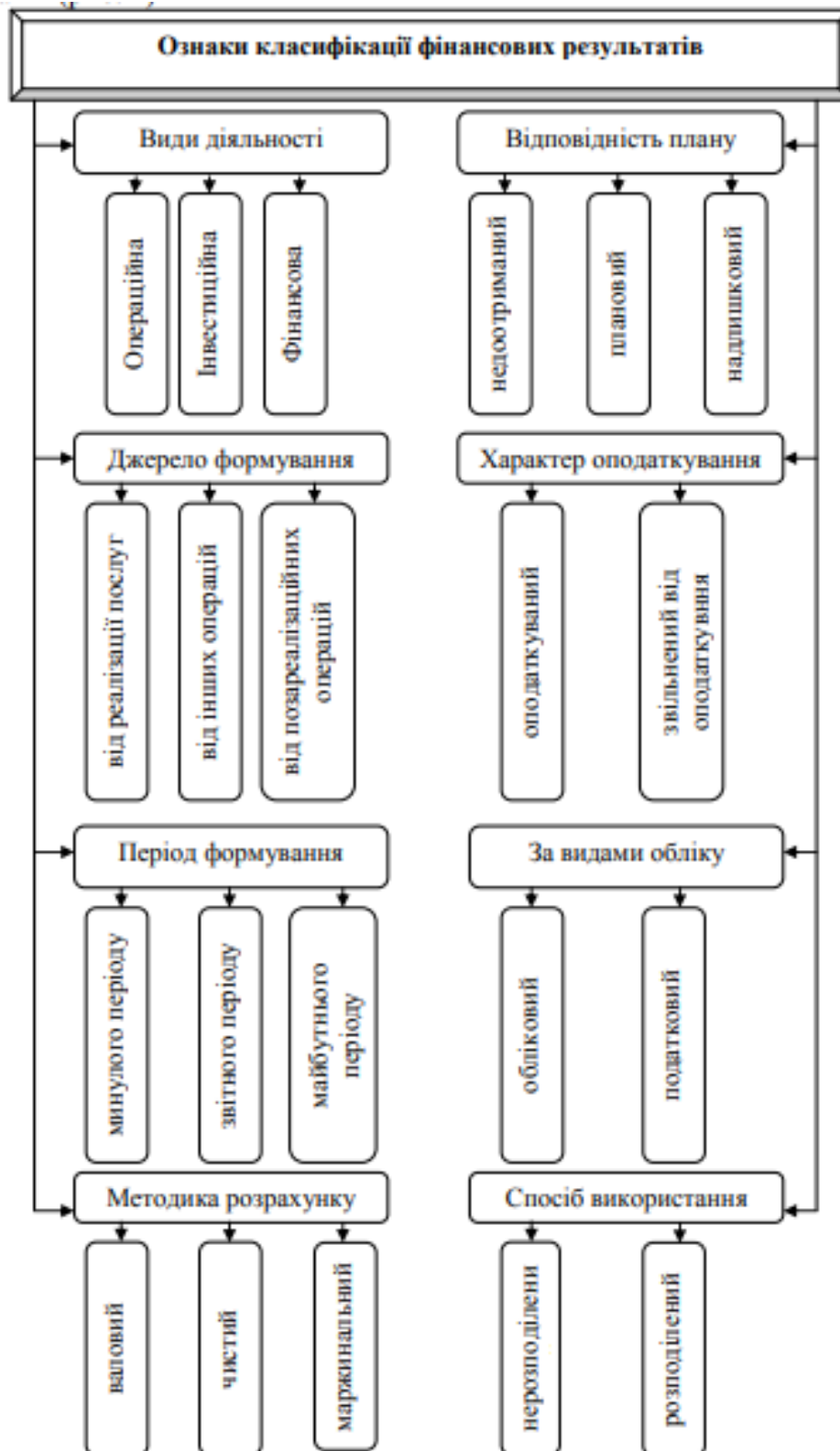
Статті доходів	Статті витрат
Фінансовий результат реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншої реалізації	
<i>Дохід від реалізації</i>	<i>Собівартість реалізації</i>
- готової продукції	- готової продукції
- товарів	- товарів
- робіт і послуг	- робіт і послуг
Фінансовий результат операційних доходів і витрат	
<i>Інші операційні доходи</i>	<i>Інші операційні витрати</i>
від реалізації іноземної валюти	- витрати на дослідження та розробки
- від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	- собівартість реалізованої іноземної валюти
- від операційної оренди активів	- собівартість реалізованих виробничих запасів
- від операційних курсових різниць	- витрати на операційну оренду активів
- отримані пені, штрафи, неустойки	- сумнівні та безнадійні борги
- від компенсації списаних раніше активів	- витрати від операційних курсових різниць
- від списання кредиторської заборгованості	- визнані пені, штрафи, неустойки
- інших операцій	- втрати від знецінення запасів
	- нестачі і втрати від псування цінностей
	- інші втрати від операційної діяльності
Фінансовий результат від операційної діяльності	
- прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншої реалізації	- збиток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та іншої реалізації
- позитивний результат проведення операційних доходів і витрат	- негативний результат проведення операційних доходів і витрат
	- адміністративні витрати
	- витрати на збут

	- інші витрати операційної діяльності
Фінансовий результат від інвестиційної діяльності	
Дохід від участі в капіталі:	Втрати від участі в капіталі:
- від інвестицій в асоційовані підприємства	- від інвестицій в асоційовані підприємства
- від спільної діяльності	- від спільної діяльності
- від інвестицій в дочірні підприємства	- від інвестицій в дочірні підприємства
Фінансовий результат від інших фінансових доходів і витрат	
- дивіденди одержані	- відсотки за кредит
- відсотки одержані	- інші фінансові витрати
- інші доходи від фінансових операцій	
Фінансовий результат від інших доходів і витрат	
- від реалізації необоротних активів	- собівартість реалізованих необоротних активів
- від реалізації фінансових інвестицій	- собівартість реалізованих фінансових інвестицій
- від неопераційних курсових різниць	- втрати від неопераційних курсових різниць
- безкоштовно отримані активи	- уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій
Фінансовий результат від звичайної діяльності	
- прибуток від операційної діяльності	- збиток від операційної діяльності
- дохід від участі в капіталі	- втрати від участі в капіталі
- інші фінансові доходи	- інші фінансові витрати
- інші доходи	- податок на прибуток

Наукова обґрунтована класифікація дуже важлива для отримання повної та достовірної інформації про порядок формування фінансових результатів та напрями їх використання. У бухгалтерському обліку виділяють класифікаційні ознаки за джерелом формування прибутку, в основі якого лежить вид господарської діяльності. Отже, НП(С)БО 1 розподіляє фінансові результати за такими видами: валовий прибуток, фінансові результати від операційної діяльності, фінансові результати до оподаткування, чистий фінансовий результат (прибуток чи збиток), сукупний дохід. При призначенні класифікації фінансових результатів слід враховувати конкретні обставини організаційної структури та діяльності досліджуваного підприємства.

Запропонована класифікація фінансових результатів підприємства охоплює найважливіші способи групування інформації про формування та розподіл прибутку з метою збільшення аналітичної інформації в бухгалтерському обліку для задоволення потреб різноманітних груп користувачів (рис. 1.1).





**Рис. 1.1. Класифікація фінансових результатів діяльності підприємства.**

Враховуючи, що тенденція безперервних циклів внутрішньогосподарських процесів безпосередньо впливає на національні підприємства, бухгалтерський облік фінансових результатів визначає наступні завдання:

1. Забезпечує контроль за веденням бухгалтерського обліку та фінансовими результатами;
2. Своєчасно запобігає негативним явищам у фінансово-господарській діяльності;
3. Формує повну та достовірну інформацію про господарський процес та відповідні результати діяльності підприємства;
4. Розробляє та вдосконалює новітні нормативно-правові акти щодо аудиту фінансових результатів діяльності;
5. Встановлює та узгоджує спільні цілі щодо обліку фінансових результатів діяльності.

## **1.2. Правове і літературне забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів**

Нормативно-правове забезпечення на сучасному рівні регулює процес формування фінансових результатів діяльності підприємств. До основних нормативних документів, що регламентують бухгалтерський облік фінансових результатів, належать: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс України (ПКУ), Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (ПСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та інші.

Під час виконання кваліфікаційної роботи було опрацьовано чинну нормативно-правову базу, яка охоплює правовий статус підприємства, ведення корпоративної фінансово-аналітичної роботи, формування фінансових результатів діяльності, бухгалтерський облік, аудит та звітність (табл. 1.3).

**Нормативно-правовою база з питань обліку та аудиту  
фінансових результатів підприємства**

№	Нормативний документ	Короткий зміст	Використання
1.	Господарський кодекс України, ВРУ № 436-IV від 13.01.2003 р.	Визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання.	Використано для визначення правових основ господарської діяльності підприємства
2.	Податковий Кодекс України, ВРУ №2755-VI від 02.12.2010 р.	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні.	Використано для цілей оподаткування діяльності підприємства
3.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ВРУ № 996-XIV від 16.07.1997 р.	Визначає правові засоби регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Використано для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
4.	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» ВРУ № 2258-VIII від 21.12.2017	Закон визначає основні положення, норми, права та обов'язки аудитора, його роботи	Використано для визначення правових основ аудиторської діяльності
5.	Національне положення бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затв. Наказом МФУ № 73 від 07.02.2013 р.	Визначається склад і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей	Це положення допомагає визначити зміст і форму звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» МФУ № 290 від 29.11.1999 р.	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення змісту і форми доходу та відображення його в бухгалтерському обліку
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 «Зобов'язання». наказ МФУ від 31.01.2000 р. №20	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності

8.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затв. Наказом МФУ від 31.12.1999 року №318	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	Використано для визначення формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати та її розкриття у фінансовій звітності
9.	План рахунків та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 від 30.11.1999 р. (із змінами та доповненнями)	Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємств, визначає побудову всієї системи бухгалтерського обліку з метою одержання необхідних даних для управління і звітності.	План рахунків та інструкцію щодо його застосування розробляє Міністерство фінансів. Зараз в Україні діє план рахунків, який є єдиним для всіх галузей народного господарства, крім кредитних і бюджетних установ.
10	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджено МФУ від 24.05.95 р. № 88	Визначення та порядок оформлення первинних документів та облікових регістрів, виправлення в них помилок, організація документообігу.	Використано для оформлення первинних документів та облікових регістрів
11	Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств №390 від 04.06.2009 р.	Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку (крім регістру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств	Незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності (далі – сільськогосподарські підприємства), використовуються на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.
12	Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	Носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу. В них розроблено професійні вимоги до аудиту на міжнародному та соціальному рівні	

Крім того, в ході наукового дослідження вивчалися праці відомих вітчизняних і зарубіжних учених, статті в журналах з питань організації бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів, доходів та витрат.

Літературне забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства наведено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

### Літературне забезпечення обліку та аудиту фінансових результатів

№	Назва джерела	Коротка характеристика
1.	Огійчук М.Ф. «Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами»	В підручнику висвітлено процес відображення в обліку і звітності результатів фінансово-господарської діяльності підприємства, результати розвитку підприємства у виробничих та соціальних аспектах.
2.	Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Денчук П. Н., Починок Н.В., Романів Р.В. «Фінансовий облік»	Подано організацію бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського на сільськогосподарських підприємствах за новим Планом рахунків, який затверджений Міністерством фінансів України на основі міжнародних і національних стандартів.
3.	Атамас П. Й. «Фінансовий облік»	Висвітлено та обґрунтовано основні засади ведення фінансової діяльності на підприємствах агропромислового комплексу.
4.	Баланюк І. Ф. Пилипів Н. І., Гнатюк Т. М. «Фінансовий облік»	В підручнику висвітлено організацію обліку готівкових коштів, цінних паперів, розрахунків з дебіторами та кредиторами, виробничих запасів, поточних та довгострокових зобов'язань, капіталу, виробництва, доходів і результатів господарської діяльності підприємства, а також складання та подання фінансової звітності на основі нових методичних підходів.
5.	Макаренко А.П. «Теорія і методика документування в обліку та аудиті»	Подано в посібнику теоретичні основи формування та організації аудиту в Україні на базі міжнародного аудиторського досвіду. Розглянуто фундаментальні положення та методичні підходи до здійснення аудиту фінансової звітності підприємства АПК з врахуванням особливостей кожної галузі.
6.	Ярута В. О. «Автоматизація бухгалтерського обліку»	У посібнику висвітлено та обґрунтовано основи запровадження автоматизованих інформаційних систем (АІС) та використання новітніх інформаційних технологій на різноманітних об'єктах управління в галузі обліку та аудиту.
7.	Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. «Фінансовий облік»	У посібнику ґрунтовно розкрито основні питання фінансового обліку, які потрібно засвоїти для вивчення облікових дисциплін в подальшому. Висвітлюються найважливіші питання основних господарських процесів на підприємствах України та їх облік.
8.	Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. «Аудит»	Розкрито питання теоретичних та методичних основ аудиту відповідно до національних та міжнародних стандартів аудиту. Розглянуто основні аспекти організації та методики аудиту фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності.
9.	Верхоглядова Н., Шило В., Кисла В. «Бухгалтерський фінансовий облік»	У навчальному посібнику наведено основні визначення первинних документів господарської діяльності підприємств, подано форми реєстрів обліку, а також описано порядок їх заповнення відповідно до вимог чинних нормативних актів України.

У більшості наукових публікацій немає пояснення категорії «фінансові результати». Для підприємців і бухгалтерів природа і суперечливість фінансових результатів найбільше проявляються в процесі їх формування та бухгалтерського відображення. Комплексне дослідження природи фінансових результатів було б неможливим без аналізу цієї концепції в різних економічних школах (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

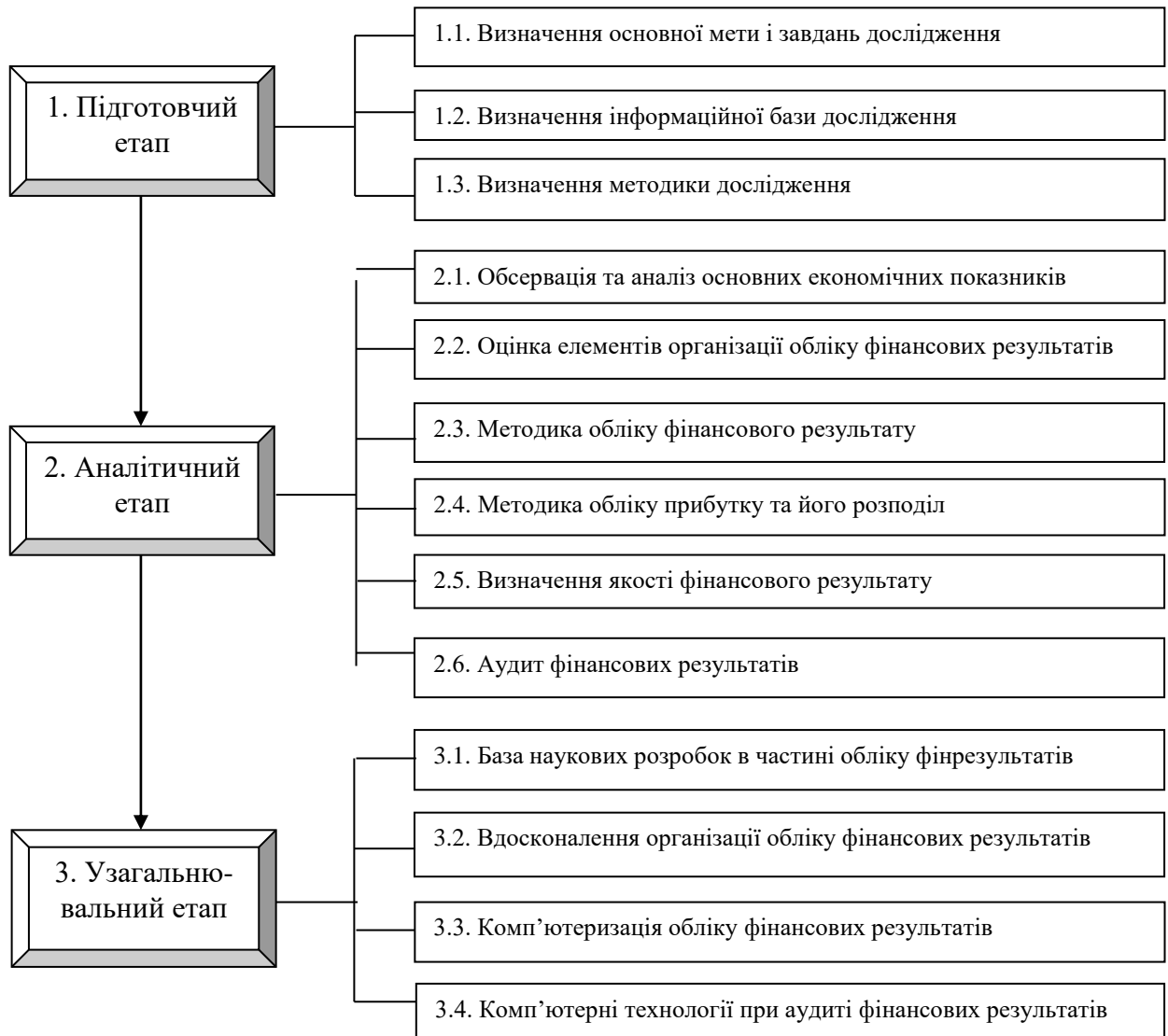
**Наукові підходи до трактування сутності фінансових результатів  
різними економічними школами**

№ п/п	Економічна школа	Сутність фінансових результатів
1.	Меркантилістична	Меркантилістична Фінансові результати – це прибуток, що формуються в сфері обігу та торгівлі, які є джерелом багатства.
2.	Фізіократична	Прибуток – це основна форма фінансових результатів, що виникає за рахунок природної родючості землі.
3.	Класична	Розглядали прибуток як особливу категорія фінансових результатів. Формування фінансових результатів відбувається в сфері виробництва, а прибуток, як заробітна плата і рента, є частиною вартості, що створюється працею.
4.	Неокласична	Фінансові результати формуються за рахунок капіталу та є ціною даного виробничого фактору крім того, вони формуються за рахунок комплексу всіх задіяних виробничих факторів.
5.	Інституціоналістична	Фінансові результати формуються під впливом різних суспільних неекономічних інститутів: держава, соціальні групи, профспілки тощо.
6.	Теорія трудового доходу	Фінансовий результат трактується як прибуток, що є результатом діяльності і винагородою підприємця.
7.	Марксистська	Основним джерелом формування фінансових результатів є додаткова вартість, створена працею найманих працівників в процесі виробництва, що реалізується через сферу обігу.

Узагальнюючи результати проведеного аналізу літературних джерел з питань бухгалтерського обліку і аудиту фінансових результатів діяльності підприємств, можна сказати, що в цілому основні питання є відносно поверхневими і досі не отримують достатньої дослідницької уваги вітчизняних науковців.

### 1.3. Методика дослідження

Методологія дослідження формується на основі конкретних методів. Дослідження обліку фінансових результатів діяльності підприємства нами поділено на наступні етапи (рис. 1.2).



**Рис. 1.2. Схема етапів дослідження бухгалтерського обліку фінансових результатів.\***

\*Джерело: розробка автора

Для правильного використання економічної інформації в процесі управління підприємством, необхідно узагальнити цю інформацію та проаналізувати отримані результати. Зведена інформація дає змогу всебічно

аналізувати дані, розуміти економіку підприємства через складний набір факторів і визначати серед них найважливіші. Цей приклад вирішує такі проблеми аналізу:

- комплексне та об'єктивне бачення економічних результатів,
- визначення розумної комбінації факторів, які впливають на них.

Комплексне застосування статистичних методів, таких як групування, порівняння, рядів динаміки, графічного методу, табличного методу, спостереження, порівняння та ін., дозволяє зробити достовірні практичні пропозиції на основі результатів дослідження.

Основні елементи *методу бухгалтерського обліку* - калькуляція, документування, інвентаризація, метод подвійного запису, оцінка, баланс, звітність. Їх використання на практиці регулюється чинними положеннями, інструкціями, методичними рекомендаціями, встановленими та затвердженими державними органами.

*Калькуляція* — це обчислення витрат на виготовлення сільськогосподарської продукції, виконаних робіт, послуг з метою розрахунку собівартості. Собівартість є основним фактором, що визначає ціну виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

*Документація* – це основне первинне відображення об'єктів обліку і використовується для постійного контролю за ними. Підставою для первинного відображення об'єктів в бухгалтерському обліку є документи. Його основою є обов'язкове відображення в первинних бухгалтерських документах кожної господарської операції. Цей метод дозволяє організувати всебічний безперервний моніторинг змін активів і пасивів та підтвердити юридичну обґрунтованість і об'єктивність даних бухгалтерського обліку.

*Інвентаризація* - це метод перевірки фактичної наявності товарів і грошових коштів шляхом підрахунку, зважування, вимірювання та оцінки всіх залишків активів і порівняння їх з даними бухгалтерського обліку. Таким чином можна ідентифікувати активи, особливо матеріальні активи



підприємства, основні засоби і грошові кошти, щоб виявити їх фактичну наявність та справжній стан.

*Оцінка* — це метод грошового вимірювання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) і основних засобів. Під оцінкою розуміють представлення об'єктів обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою їх узагальнення в цілому по підприємству. Майно та господарські операції, що відображаються у фінансовій звітності та реєстрах бухгалтерського обліку, мають бути виражені в національній валюті України - гривні.

*Рахунки бухгалтерського обліку* — це прийом економічного групування господарських однорідних операцій з метою відображення в обліку повсякденних операцій. Господарські операції відображаються на рахунках бухгалтерського обліку на підставі відповідних первинних документів. Відкривають рахунки за кожним об'єктом обліку (кожним видом активів, зобов'язань, капіталу), фактично за кожною статтею балансу. Графічно рахунок бухгалтерського обліку являє собою таблицю, в якій відображається найменування рахунку і записи в двох частинах: зліва - дебет, справа - кредит. Збільшення та зменшення об'єктів обліку відображаються за дебетом і кредитом відповідно. Сума дебетових і кредитових записів називається оборотом. Різниця між дебетовими і кредитовими оборотами називається сальдо. Сальдо кожного рахунку визначається виходячи зі змін на рахунку на кінець звітного періоду.

*Метод подвійного запису* — це коли господарська операція відображається на рахунках двічі: за дебетом одного рахунку та за кредитом другого рахунку на однакову суму. Цей метод працює за рахунок ідентичного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечує рівність дебетових і кредитових оборотів.

*Бухгалтерський баланс* — це метод групування майна підприємства в грошовому виразі за його складом і джерелами утворення на звітну дату. Це

звіт, який відображає фінансовий стан активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства на звітну дату.

*Фінансова звітність* — це бухгалтерська звітність, яка відображає фінансовий стан підприємства чи компанії, фінансові результати їх діяльності та інформацію про рух грошових коштів протягом звітного періоду. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Фінансова звітність підприємства складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і примітки до звітності. [42]

В процесі написання кваліфікаційної роботи були застосовані такі методи дослідження: узагальнення та порівняння (характеристика та порівняння визначень доходів і витрат за П(С)БО та МСБО); індукція та дедукція (подальша розробка та стандартизація концептуальних основ обліку доходів, витрат і фінансових результатів); абстрагування та конкретизація (обґрунтування та вдосконалення нормативного регулювання обліку фінансових результатів); документальний та фактичний контроль (організація і методика аудиту фінансових результатів діяльності); аналіз та синтез (аналіз господарської діяльності фермерського господарства), статистичні методи, економіко-математичні методи, методи бухгалтерського обліку.

**РОЗДІЛ II**  
**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ОЦІНКА СТАНУ**  
**ОБЛІКУ І АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ**  
**ПІДПРИЄМСТВА**

**2.1. Діагностика основних економічних показників виробничо-  
 господарської діяльності ФГ ххххх Львівської області**

Фермерське господарство ххххх засноване 08.04.2013 року. ФГ ххххх діє відповідно до чинних законодавчих актів та на засадах приватної власності на земельні ресурси і засоби виробництва.

Господарство знаходиться в селі ххххх Львівського району Львівської області. Відстань до обласного центру м. Львів – 124 км. Кількість працівників в 2022р. становила 7 осіб.

Згідно витягу з ЄДР надамо більш детальну характеристику об'єкта дослідження в табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

**Характеристика ФГ ххххх згідно витягу з ЄДР\***

<b>Показник</b>	<b>Характеристика</b>
Повна назва	Фермерське господарство ххххх
Код ЄДРПОУ	38641950
Дата реєстрації	08.04.2013р.
Організаційна форма	Фермерське господарство
Місцезнаходження	Україна, 81139, Львівська обл., ххххх
Податки	Платник єдиного податку 4 групи
Розмір статутного капіталу	70000,00 грн
Основний вид діяльності	01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур (до 01.01.2016р.) 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів; 7.19 Інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах; 47.21 Роздрібна торгівля фруктами й овочами (з 01.01.2016р.)
Адреса	79018, Львівська обл., м.Львів, вул. Городоцька, буд. 171, кв.79
Керівник	хххххх

\*Джерело: узагальнено автором

Зауважимо, що сьогодні досліджуване фермерське господарство дещо змінило рід своєї діяльності і займається вирощуванням овочів, баштанних

культур, коренеплодів і бульбоплодів та їх роздрібною реалізацією, під що отримало в 2017 р. бюджетну дотацію.

Для управління сільськогосподарськими підприємствами в сучасних умовах господарювання, необхідно знати інформацію про стан виробництва, тенденції його розвитку, для чого необхідно аналізувати основні економічні показники господарської діяльності.

На початковому етапі економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідно провести вертикальний і горизонтальний аналіз на основі фінансової звітності. В багатьох випадках це можна розглядати як допоміжний етап, на якому розкриваються аспекти, що вимагають глибокого та всебічного аналізу в майбутньому. Вертикальний аналіз дозволяє визначити найважливіший склад майна підприємства та джерела фінансування, тоді як горизонтальний аналіз виявляє найбільш суттєві зміни в структурі власності та напрямку фінансування протягом певного періоду.

Вертикальний аналіз фінансової звітності дає інформацію про структуру засобів підприємства і джерел їх фінансування (ф.1 Баланс) та структуру фінрезультатів підприємства (ф.2 Звіт про фінансові результати), яка виражена в частках чи відсотках. Валюта балансу при цьому приймається за 100% є (ф.1 Баланс) або за 100% приймається чистий дохід від реалізації продукції (ф.2 Звіт про фінансові результати). Кожен абсолютний показник обчислюється в частках або відсотках відносно до остаточного підсумкового показника. Відносні показники в деякій мірі є звільненими від негативного впливу інфляційного процесу, що дозволяє більш об'єктивно та динамічно аналізувати економічну діяльність.

У таблицях 2.2-2.5 представлена діагностика фінансово-господарської діяльності ФГ ххххх на основі вертикального та горизонтального аналізу балансу.

Таблиця 2.2

## Горизонтальний аналіз активів ФГ ххххх за 2020-2022 рр.,

тис. грн.\*

Показники	2020р.	2021р.	2022р.	Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
<b>I. Необоротні активи</b>					
Незавершені капітальні інвестиції	1692,7	0	0	-1692,7	0
Основні засоби:	2410,6	4120,3	8022,1	5611,5	В 3,3р.
<i>Усього за розділом I</i>	4103,3	4120,3	8022,1	3918,8	195,5
<b>II. Оборотні активи</b>					
Запаси	2927,8	5574,0	9880,3	6952,2	В 3,3р.
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	698,9	208,7	565,5	-133,4	80,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	12,9	2,9	0,2	-12,7	1,5
Інша поточна дебіторська заборгованість	1948,7	709,6	569,8	-1378,9	29,2
Гроші та їх еквіваленти	1,1	50,9	630,2	629,1	В 572,9р.
Інші оборотні активи	141,9	385,3	1369,2	1227,3	В 9,6р.
<i>Усього за розділом II</i>	5731,3	6931,4	13015,2	7283,9	В 2,2р.
<b>Баланс</b>	9834,6	11051,7	21037,3	11202,7	В 2,1р.

\*Джерело: ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Як видно із табл. 2.2 протягом 2020-2022рр. спостерігаємо збільшення активів, які перебувають у розпорядженні ФГ ххххх майже вдвічі або на 11202,7 тис. грн. (з 11202,7 тис. грн. у 2020р. до 21037,3 тис. грн. у 2020р.). Такі зміни були пов'язані із суттєвим збільшенням оборотних активів господарства, а саме такої статті балансу як грошові кошти на 629,1 тис. грн., оскільки господарство отримало довгострокові кредити, в 3,3 рази збільшилися запаси та в 9,6 рази – інші оборотні активи господарства, тобто на 6952,2 тис. грн. і на 1227,3 тис. грн. відповідно. За всіма іншими статтями оборотного капіталу ФГ ххххх протягом досліджуваного періоду спостерігаємо зменшення. Необоротні активи господарства за період 2020-2022рр. зросли вдвічі або на 3918,8 тис. грн. Причиною такого зростання є

той факт, що господарство в 2020р. побудувало і ввело в дію дві господарські будівлі.

Проведемо вертикальний аналіз активів ФГ ххххх за 2020-2022 рр. в наступній таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Вертикальний аналіз активів ФГ ххххх за 2020-2022 рр.,**

**тис. грн.\***

Показники	2020р.	2021р.	2022р.	Абсолютне відхилення, +/-
<b>I. Необоротні активи</b>				
Незавершені капітальні інвестиції	17,2	0	0	-17,2
Основні засоби:	24,5	37,3	38,1	13,6
<i>Усього за розділом I</i>	41,7	37,3	38,1	-3,6
<b>II. Оборотні активи</b>				
Запаси	29,8	50,4	46,9	17,1
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	7,1	1,9	2,7	-4,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,2	0,1	0,1	-0,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	19,8	6,4	2,7	-17,1
Гроші та їх еквіваленти	0,1	0,4	3,0	2,9
Інші оборотні активи	1,3	3,5	6,5	5,2
<i>Усього за розділом II</i>	58,3	62,7	61,9	3,6
<b>Баланс</b>	100,0	100,0	100,0	x

\*Джерело: ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Як видно з даних табл. 2.3 у ФГ ххххх протягом 2020-2022 рр. спостерігається відносно пропорційний розподіл між необоротними активами та оборотними активами. В 2022р. в структурі активів балансу на необоротні активи припадає 38,1%, на оборотні - 61,9%. Необоротні активи господарства представлені основними засобами - 38,1%, а лідируючі позиції серед оборотних активів належать запасам – 46,9%

Проведемо горизонтальний та вертикальний аналіз пасивів ФГ ххххх за 2020-2022 рр. в наступних таблицях 2.4 і 2.5.

Таблиця 2.4

## Горизонтальний аналіз пасивів ФГ ххххх за 2020-2022 рр.,

тис. грн.\*

Показники	2020р.	2021р.	2022р.	Абсолютне відхилення, +/-	Темп росту, %
<b>I. Власний капітал</b>					
Зареєстрований (пайовий) капітал	0,7	70,7	70,7	70,0	В 101р.
Нерозподілений прибуток	5318,0	6363,9	12171,1	6853,1	В 2,3р.
<i>Усього за розділом I</i>	5318,7	6434,6	12241,8	6923,1	В 2,3р.
<b>II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування і забезпечення</b>					
Довгострокові кредити банків	1318,7	1130,0	5115,8	3797,1	В 3,8р.
<i>Усього за розділом II</i>	1318,7	1130,0	5115,8	3797,1	В 3,8р.
<b>III. Поточні зобов'язання</b>					
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	37,8	155,3	379,1	341,3	В 10,1р.
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	23,3	59,8	65,4	42,1	В 2,8р.
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	0	0	5,5	5,5	х
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	0	16,7	19,0	19,0	х
Інші поточні зобов'язання	3136,1	3255,3	3210,7	74,6	102,4
<i>Усього за розділом III</i>	3197,2	3487,1	3679,7	482,4	115,1
<b>Баланс</b>	9834,6	11051,7	21037,3	11202,7	В 2,1р.

\*Джерело: ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

Як видно із показників табл. 2.4 та 2.5, до основних джерел формування пасивів у ФГ ххххх відноситься власний капітал, довгострокові зобов'язання та поточні зобов'язання.

Протягом 2020-2022 років розмір власного капіталу ФГ ххххх збільшився в 2,3 рази і складав в 2022р. - 6923,1 тис. грн. проти 5318,7 тис. грн. в 2020р. Основною складовою власного капіталу ФГ є нерозподілений прибуток, який збільшився у 2022р. в 2,3 рази в порівнянні з 2020р. і становив 12171,1 тис. грн.

Таблиця 2.5

## Вертикальний аналіз пасивів ФГ ххххх за 2020-2022 рр.,

тис. грн.\*

Показники	2020р.	2021р.	2022р.	Абсолютне відхилення, +/-
<b>I. Власний капітал</b>				
Зареєстрований (пайовий) капітал	0,1	0,6	0,3	0,2
Нерозподілений прибуток	54,0	57,6	57,8	3,8
<i>Усього за розділом I</i>	54,1	58,2	58,1	4,0
<b>II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування і забезпечення</b>				
Короткострокові кредити банків	13,4	10,3	24,5	11,1
<i>Усього за розділом II 24,5</i>	13,4	10,3	24,5	11,1
<b>III. Поточні зобов'язання</b>				
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	0,4	1,4	1,8	1,4
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	23,7	0,5	0,3	-23,4
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування	0	0	0,1	0,1
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	0	0,2	0,1	0,1
Інші поточні зобов'язання	8,4	29,4	15,1	6,7
<i>Усього за розділом III</i>	32,5	31,5	17,4	-15,1
<b>Баланс</b>	100,0	100,0	100,0	x

\*Джерело: ф.№ 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)

В структурі власного капіталу в звітному році питома вага нерозподіленого прибутку становила більшу половину пасивів балансу- 57,8%. Величина зареєстрованого капіталу суттєво зросла і в 2022р. складала 70,7 тис. грн. проти 0,7 тис. грн. у 2020р.

Довгострокові зобов'язання господарства представлені лише банківськими кредитами, які в 2022р. становили 3797,1 тис. грн. проти 5115,8 тис. грн. в 2020р. Питома вага довгострокових зобов'язань в структурі пасиву балансу зазнала змін і становила 13,4%-24,5% в 2020 - 2022 рр.

Щодо поточних зобов'язань ФГ ххххх, то найбільшу питому вагу в структурі цього виду зобов'язань припадає на інші поточні зобов'язання



(8,4%-15,1%) протягом досліджуваного періоду. В динаміці спостерігається збільшення поточних зобов'язань фермерського господарства на 482,4 тис. грн. або 15,1% (з 3197,2 4 тис. грн. до 3679,7 тис. грн.), що говорить про погашення фермерським господарством власних боргів перед постачальниками і підрядниками.

Горизонтальний аналіз Звіту про фінансові результати ФГ ххххх надає можливість провести оцінку основних економічних показників фінансової діяльності господарства (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Горизонтальний аналіз Звіту про фінансові результати  
ФГ ххххх за 2020-2022 рр., тис. грн.\***

<b>Показники</b>	<b>2020р.</b>	<b>2021р.</b>	<b>2022р.</b>	<b>Абсолютне відхилення, +/-</b>	<b>Темп росту, %</b>
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	6292,1	8485,3	15580,6	9288,5	В 2,5р.
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	5349,4	7289,1	10090,2	4740,8	В 1,9р.
Інші операційні доходи, тис. грн.	403,3	78,3	833,3	430,0	В 2,1р.
Інші операційні витрати, тис. грн.	170,9	99,1	397,2	226,3	В 2,3р.
Інші доходи, тис. грн.	2,5	4,4	0,1	-2,4	4,0
Інші витрати, тис. грн.	500,0	133,9	119,4	-380,6	23,9
<i>Разом доходи, тис. грн.</i>	<i>6697,9</i>	<i>8568,0</i>	<i>16414,0</i>	<i>9716,1</i>	<i>В 2,5р.</i>
<i>Разом витрати, тис. грн.</i>	<i>6020,3</i>	<i>7552,1</i>	<i>10606,8</i>	<i>4586,5</i>	<i>В 1,8р.</i>
<i>Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.</i>	<i>677,6</i>	<i>1045,9</i>	<i>5807,2</i>	<i>5129,6</i>	<i>В 6,6р.</i>
<i>Чистий прибуток (збиток), тис. грн.</i>	<i>677,6</i>	<i>1045,9</i>	<i>5807,2</i>	<i>5129,6</i>	<i>В 6,6р.</i>
<i>Рівень рентабельності (збитковості), %</i>	<i>12,7</i>	<i>14,3</i>	<i>37,6</i>	<i>24,9</i>	<i>x</i>

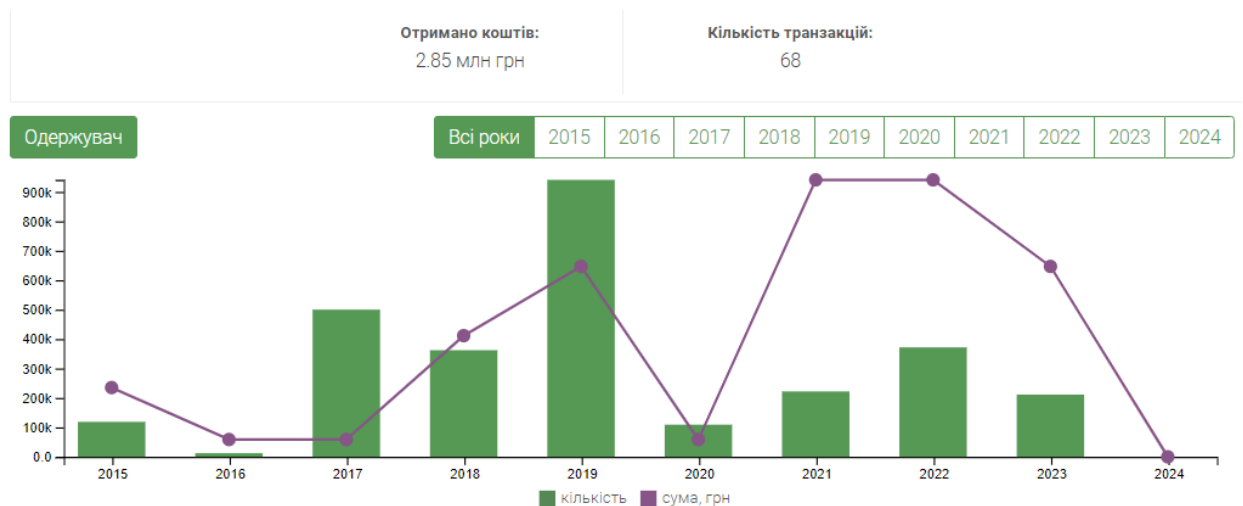
\*Джерело: ф.№ 2 Звіт про фінансові результати

Аналіз даних табл. 2.6 показав, що чистий дохід від реалізації продукції ФГ ххххх за період 2020-2022рр. збільшився в 2,5 рази, що в абсолютному вимірі складало 9288,5 тис. грн. В той же час фінансовий результат (чистий прибуток) ФГ ххххх збільшився в 6,6 разів або на 5129,6 тис. грн. Таке суттєве зростання прибутку господарства було зумовлено випереджаючими темпами збільшення чистого доходу від реалізації продукції проти не такого

високого темпу зростання собівартості реалізованої продукції в 2022р. (в 1,9 рази або на 5129,6 тис. грн.). Протягом 2020-2022рр. у ФГ ххххх спостерігаємо також зростання рівня рентабельності на 24,9 пункти (з 12,7% у 2020р. до 37,6% у 2022р.).

Під фінансовою стійкістю розуміють здатність підприємства здійснювати стабільну діяльність за фінансової підтримки власних оборотних коштів і позикових коштів.

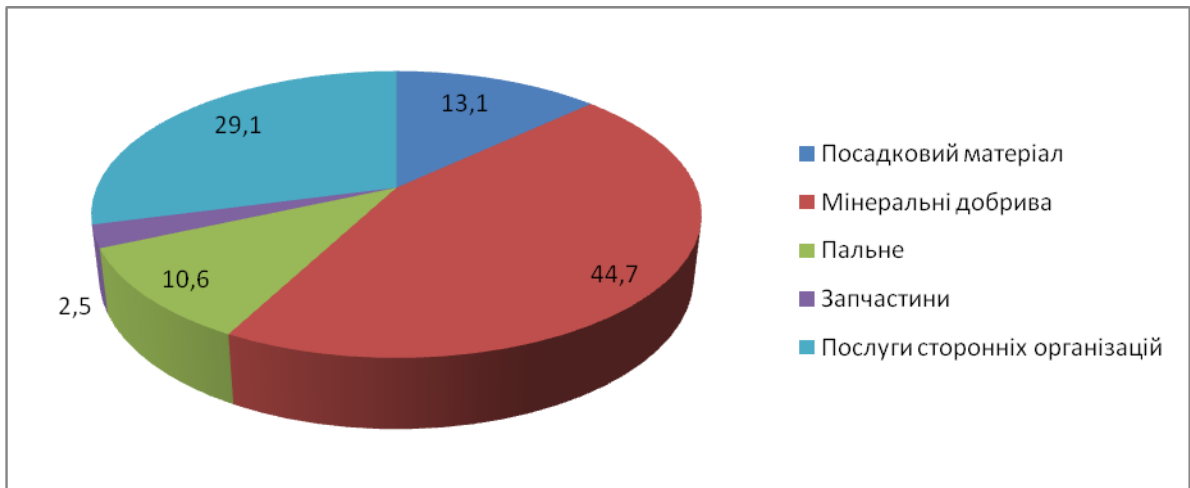
Для більш детального уявлення про кількість транзакцій ФГ ххххх та суми грошових надходжень від здійснених операцій за 2015-2023рр. розглянемо рис. 2.1.



**Рис. 2.1. Кількість транзакцій ФГ ххххх та суми грошових надходжень від здійснених операцій за 2015-2023рр.**

Податки є обов'язковими платежами, які встановлюються вищим законодавчим органом і сплачуються фізичними та юридичними особами до бюджету в розмірах та на умовах, встановлених законом.

Структуру формування податкового зобов'язання ФГ ххххх Львівської області подано на рис. 2.2.



**Рис. 2.2. Структура формування податкового зобов'язання ФГ xxxxx в 2022 р., %.**

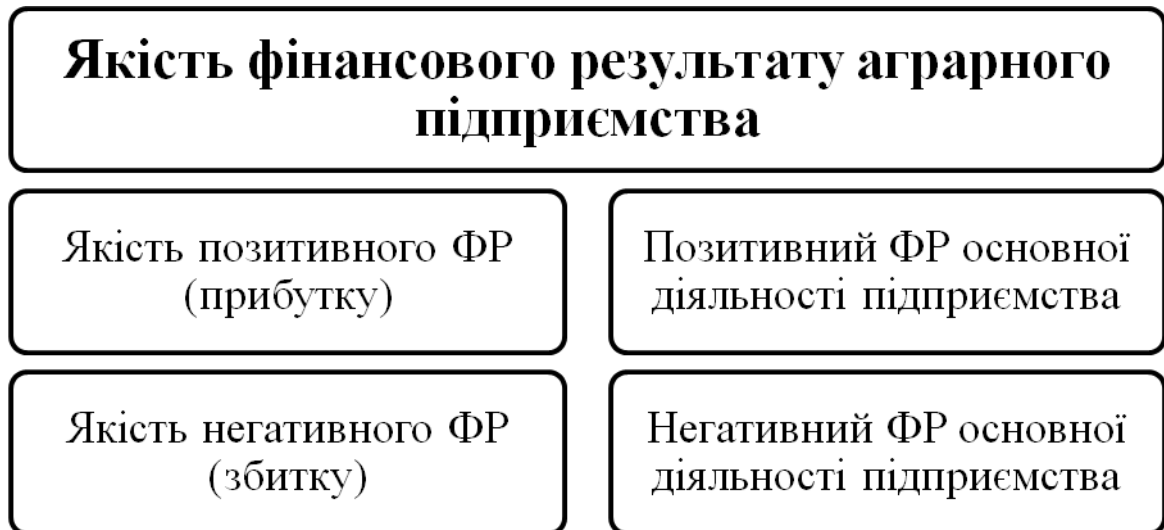
Конкретно зазначені позиції становлять основну частину витрат підприємства, тому отримання достовірної інформації про їх розмір і структуру дозволить суб'єкту господарювання більш раціонально управляти процесом виробництва та реалізації продукції, проводити аналіз безбитковості підприємства, що в свою чергу вплине на цінову політику та обсяг реалізації сільськогосподарської продукції.

При написанні кваліфікаційної роботи досліджується багато наукових публікацій, журналів та періодичної преси. Погоджуємося зі Скалюком Р.В. щодо введення категорії «якість фінансового результату» не лише для промислових, а й для сільськогосподарських підприємств і компаній.

Якість фінансового результату господарської діяльності підприємства визначається одним із двох наступних показників:

- якості позитивного фінансового результату (прибутку);
- якості негативного фінансового результату (збитку).

Ці показники безпосередньо залежать від діяльності суб'єкта господарювання та рівня її результативності (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Формування показника якості фінансового результату діяльності аграрного підприємства.**

$$\text{ЯФР} = \frac{\text{ФР}_{\text{од}}}{\text{ФР}_{\text{здп}}} \quad [42]$$

де ЯФР — якість фінансового результату господарської діяльності підприємства;

$\text{ФР}_{\text{од}}$  — фінансовий результат від операційної діяльності;

$\text{ФР}_{\text{здп}}$  — фінансовий результат від іншої діяльності до оподаткування.

Враховуючи подвійну природу показника фінансового результату, що відображається через абсолютну величину (суму) прибутків і збитків, об'єктивно необхідно сформулювати формулу розрахунку показника якості позитивного і негативного фінансового результату діяльності сільськогосподарського підприємства.

Однак, враховуючи тенденції розвитку ФГ ххххх, необхідно визначити тільки якість позитивного фінансового результату.

$$\frac{\text{П}_{\text{од}}}{\text{З}_{\text{здп}}} = \text{ЯПФР} = \frac{\text{П}_{\text{од}}}{\text{П}_{\text{здп}}}$$

$\text{П}_{\text{од}}$  — прибуток від операційної діяльності;

$\text{П}_{\text{здп}}$  — прибуток від іншої діяльності до оподаткування;

$\text{З}_{\text{здп}}$  — абсолютний розмір збитку від іншої діяльності до оподаткування.

$$1,065 = \text{ЯПФР} = 22,718$$

В таблиці 2.7 наведено приклад визначення рівня фінансового результату за базовими розрахунками.

Таблиця 2.7

**Визначення рівня якості фінансового результату діяльності  
ФГ ххххх за 2022 рік**

Показник	Рівень якості фінансового результату		
	Високий	Середній	Низький
Якість позитивного фінансового результату, ЯПФР	$0 < \text{ЯПФР} \leq 1$ ЯПФР $\rightarrow$ max	ЯПФР $> 1$ ЯПФР $\rightarrow$ max	-
	Критерій: Зод $\leq$ Пздп	Критерій: Зод $>$ Пздп	

Якість фінансового результату оцінюється за трирівневим стандартним показником, який відображає діапазон рівнів якості фінансових результатів (високий, середній, низький) залежно від основної та інших видів діяльності сільськогосподарського підприємства, що відповідають вимогам відповідного показника. Особливістю розрахунку якості фінансового результату є необхідність врахування знака чисельника та знаменника дробу при визначенні математичного знака біля результативного показника. [42]

Судячи з наведених вище розрахунків, якість фінансового результату ФГ ххххх є середнього рівня.

**2.2. Організація та методика бухгалтерського обліку доходів і витрат діяльності підприємства**

Облік доходів підприємства ведеться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затвердженого наказом МФУ від 29.11.99 р. № 290. [34] В свою чергу, розкриття в обліку інформації щодо витрат здійснюється відповідно до П(с)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом МФУ від 31.12.99р. № 318. [35]

План рахунків для обліку доходів і витрат господарської діяльності призначає відповідні взаємопов'язані субрахунки.

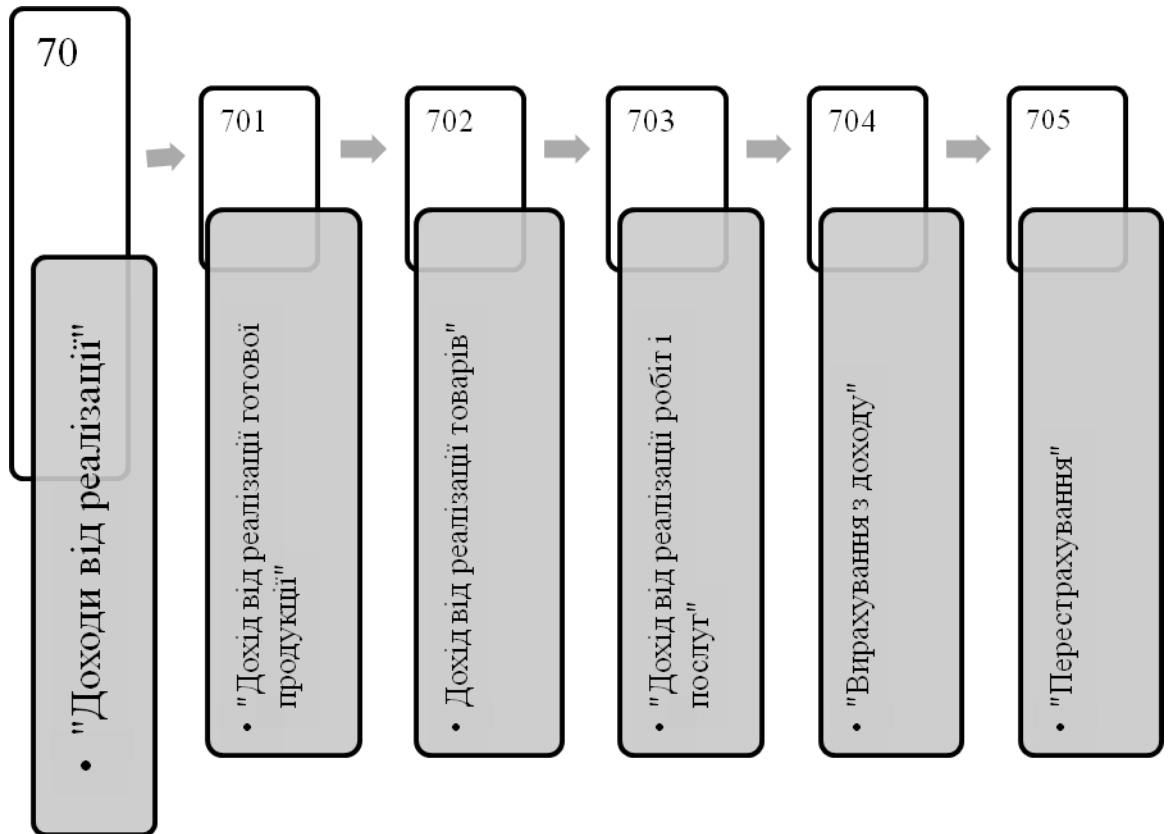
Облік доходів і витрат підприємства ведеться на окремих субрахунках рахунків 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізованої продукції», 79 «Фінансові результати» (рис. 2.4). [41]



**Рис. 2.4. Облік доходів та витрат в розрізі фінрезультатів.**

На синтетичному рахунку 70 «Доходи від реалізації» узагальнюється інформація про виручку від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, а також дані про розміри наданих покупцям знижок та інформація про інші відрахування з виручки (рис. 2.5). Синтетичний рахунок 70 «Доходи від реалізації» має наступні субрахунки: [3]

- 701 Дохід від реалізації готової продукції;
- 702 Дохід від реалізації товарів;
- 703 Дохід від реалізації робіт і послуг;
- 704 Вирахування з доходу;
- 705 Перестраховування.



**Рис. 2.5. Рахунок «Доходи від реалізації».**

По кредиту субрахунків 701, 702, 703 відображається збільшення або надходження доходу, а по дебету – відповідні суми непрямих податків (акцизний збір, податок на додану вартість тощо) і списання в порядку закриття на синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» відображується загальна інформація про дохід (виручку) від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» відображується загальна інформація про дохід (виручку) від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» відображується загальна інформація про доходи від виконання робіт і послуг підприємствами та організаціями, які займаються виконанням і наданням різноманітних послуг.

За дебетом субрахунка 704 «Вирахування з доходу» відображається сума доходу за договорами комісії, доручення та іншими подібними договорами на користь комітента. За кредитом субрахунка 704 відображається сторнування дебетових оборотів відображається на рахунку 79 «Фінансові результати».

Облік перестрахування ведеться на субрахунку 705 «Перестрахування». [3]

Узагальнення інформації про інші доходи, отримані підприємством від операційної діяльності протягом звітного періоду, крім доходів від реалізації продукції, здійснюється за рахунком 71 «Інший операційний дохід».

До інших операційних доходів належать: дохід від продажу підприємством іноземної валюти; дохід від продажу підприємством інших оборотних активів; дохід від операційної оренди активів підприємства; дохід від операційної курсової різниці, викликаной валютними операціями підприємства; штрафи, пені та неустойки внаслідок порушення остаточного договору; доходи, отримані підприємством від погашення кредиторської заборгованості понад строк позовної давності; доходи у вигляді погашення раніше списаних активів; інші доходи, отримані підприємством від операційної діяльності.

За кредитом синтетичного рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображується збільшення чи отримання доходу, за дебетом - сума непрямих податків (ПДВ, акцизний податок та інших збори) і списання в порядку закриття на синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати».

Синтетичний рахунок 71 «Інший операційний дохід» має наступні субрахунки: [20]

710 Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;

711 Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти;

712 Дохід від реалізації інших оборотних активів;

713 Дохід від операційної оренди активів;



- 714 Дохід від операційної курсової різниці;
- 715 Одержані штрафи, пені, неустойки;
- 716 Відшкодування раніше списаних активів;
- 717 Дохід від списання кредиторської заборгованості;
- 718 Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- 719 Інші доходи від операційної діяльності.

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» узагальнюються дані про фінансові результати, отримані від інвестиційної діяльності в асоційованих, дочірніх або спільних підприємствах. У цьому випадку в бухгалтерському обліку використовується метод участі в капіталі.

Синтетичний рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має наступні субрахунки:

- 721 Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства;
- 722 Дохід від спільної діяльності;
- 723 Дохід від інвестицій в дочірні підприємства. [41]

На бухгалтерському рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» за кредитом відображаються збільшення доходу або його надходження на рахунку, а за дебетом відображаються списання доходів з наступним закриття на синтетичному рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» в плані рахунків використовується для обліку доходів, отриманих під час фінансової діяльності підприємства (дивіденди, проценти, інші доходи від фінансової діяльності).

Синтетичний рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має наступні субрахунки:

- 731 Дивіденди одержані;
- 732 Відсотки одержані;
- 733 Інші доходи від фінансових операцій.

За кредитом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» обліковується сума визнаної виручки, а за дебетом - кредитові обороти списуються на бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати».

Інформація про дивіденди, отримані від неасоційованих, дочірніх та спільних підприємств, узагальнюється на субрахунок 731 «Дивіденди одержані», який відкривається за рахунком 73.

Інформація про інші доходи, отримані в процесі фінансової діяльності підприємства, але не відображені на інших субрахунках рахунку 73, узагальнюється на субрахунок 733 «Інші доходи від фінансових операцій», який відкрито за рахунком 73 .

Рахунок 74 «Інші доходи» використовується для обліку доходів, отриманих у процесі звичайної (повсякденної) діяльності, але які не мають відношення до операційної та фінансової діяльності підприємства. За кредитом рахунку 74 «Інші доходи» відображується збільшення чи одержання доходу, а за дебетом — відповідна сума непрямого податку та списання в порядку закриття рахунку 79 «Фінансові результати».

Синтетичний рахунок 74 «Інші доходи» має наступні субрахунки:

740 Дохід від зміни вартості фінансових інструментів;

741 Дохід від реалізації фінансових інвестицій;

742 Дохід від відновлення корисності активів;

744 Дохід від неопераційної курсової різниці;

745 Дохід від безоплатно одержаних активів;

746 Інші доходи.

Аналітичний облік за синтетичним рахунком 70 «Доходи від реалізації» у ФГ ххххх ведеться у Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг (ф.№ 6.4 с.г.). В досліджуваному фермерському господарстві для синтетичного обліку реалізації сільськогосподарської продукції, робіт і послуг призначено Журнал-ордер (ф. № 6 с.-г.). У журналі-ордері у вигляді підсумку за місяць відображаються

кредитові обороти за бухгалтерськими рахунками: 36, 70, 71, 72, 73, 74, 79 у кореспонденції з дебетом відповідного рахунка.

Наведемо типову кореспонденцію рахунків з бухгалтерського обліку доходів від реалізації продукції в таблиці 2.8.

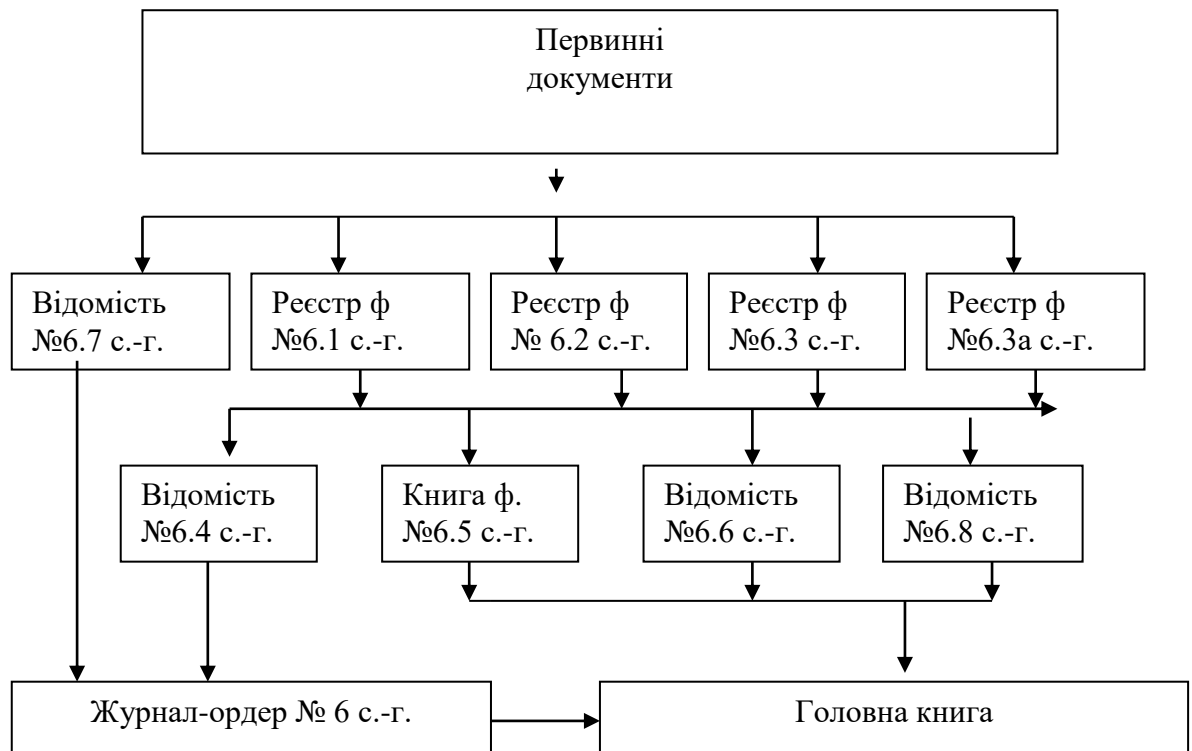
Таблиця 2.8

**Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації продукції**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської, довгострокові векселі одержані	16	70
2	Надходження грошових коштів до каси підприємства в національній валюті (готівкою)	301	70
3	Надходження грошових коштів в національній валюті	311	70
4	Отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями	341	702
5	Продажна вартість реалізованої продукції, яка включає обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації (дохід від реалізації)	361	701
6	Виникнення дебіторської заборгованості за виданими авансами, з підзвітними особами, за відшкодуванням завданих збитків, з іншими дебіторами	37	70
7	Аванси, одержані за постачання матеріальних цінностей або під виконання робіт	681	70
8	Списання збитків від реалізації продукції	79	70
9	Нараховані платежі до бюджету (акцизний збір, податок на додану вартість), інші непрямі податки, податок на прибуток	70 98	641
10	Одержані аванси під виконання робіт, послуг	703	681
11	Закриття рахунка 70 - списання суми на фінансові результати	70	79

Записи у Журналі-ордері № 6 с.-г. за кредитом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» виконують на основі Відомості аналітичного обліку за рахунком 36 (ф.№ 6.6 с.-г.). Підставою для заповнення Відомості служать облікові реєстри № 6.1 с.-г. та № 6.2 с.-г., первинні документи, аркуші-розшифровки. Обороти за кредитом по субрахунках 701, 702, 703, 712 переносять в Журнал-ордер № 6 с.-г. в дебет наступних рахунків - 36, 37, 30, 66 згідно відомості № 6.4 с.-г. [42]

Схему записів у реєстрах бухгалтерського обліку формування доходів і фінансових результатів, яку використовують в ФГ ххххх Львівської області наведено на рис 2.6.



**Рис. 2.6. Схема запису в реєстрах з обліку формування доходів та фінансових результатів ФГ ххххх Львівської області.**

Синтетичний рахунок 90 «Собівартість реалізації» використовують для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. До нього відкривають субрахунки, чкі подано на рис 2.7.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства, обліковують на синтетичному рахунку 92 «Адміністративні витрати». До них відносять: витрати на утримання адміністративного персоналу, витрати під час службових відряджень керівників, витрати на експлуатацію основних засобів, інших необоротних активів загальногосподарського призначення, витрати на охорону, адвокатські та аудиторські послуги, транспортні послуги, поштові та

канцелярські витрати, сплачені податки і збори відносяться до загальногосподарських витрат.

<b>901</b>	<i>Собівартість реалізованої готової продукції</i>
• Ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції	
<b>902</b>	<i>Собівартість реалізованих товарів</i>
• Відображається собівартість реалізованих товарів	
<b>903</b>	<i>Собівартість реалізованих робіт і послуг</i>
• Ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг	
<b>904</b>	<i>Страхові виплати</i>
• Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України "Про страхування" узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестраховування) при настанні страхового випадку	

**Рис. 2.7. Рахунок 90 «Собівартість реалізації».**

За дебетом рахунка 92 відображається сума адміністративних витрат, а за кредитом – списання адміністративних витрат за рахунком 79 «Фінансові результати».

На синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут» ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт, послуг. До них відносять: витрати на пакувальні матеріали, витрати на транспортування продукції за договором, маркетингові та рекламні послуги, витрати на оплату праці та комісійні винагороди, отримані продавцем, торговими агентами, торговими працівниками, рекламні акції, утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, які використовуються для збуту продукції, товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунку 93 показується сума визнаних витрат на збут, а за кредитом - списання витрат на збут на рахунок 79 «Фінансові результати». [17]

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» здійснюється облік витрат від операційної діяльності підприємства, крім витрат, відображених на рахунках 90, 91, 92, 93.

Синтетичий рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має наступні субрахунки:

- 940 Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- 941 Витрати на дослідження і розробки;
- 942 Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти;
- 943 Собівартість реалізованих виробничих запасів;
- 944 Сумнівні та безнадійні борги;
- 945 Втрати від операційної курсової різниці;
- 946 Втрати від знецінення запасів;
- 947 Нестачі і втрати від псування цінностей;
- 948 Визнані штрафи, пені, неустойки;
- 949 Інші витрати операційної діяльності. [43]

Для обліку витрат, що виникли у фінансовій діяльності підприємства, використовується рахунок 95 «Фінансові витрати». За дебетом рахунку 95 показують суму фінансових витрат, а за кредитом рахунку 95 - списання фінансових витрат на синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати».

Синтетичий рахунок 95 «Фінансові витрати» має наступні субрахунки:

- 951 Відсотки за кредит;
- 952 Інші фінансові витрати. [3]

Для обліку втрат (збитків) від зменшення вартості інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі, планом рахунків виділено рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі». Визнані втрати (збитки) узагальнюються за дебетом рахунку 96, а за кредитом показують списання втрат на рахунок 79 «Фінансові результати».

Синтетичий рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі» має наступні субрахунки:

- 961 Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства;
- 962 Втрати від спільної діяльності;
- 963 Втрати від інвестицій в дочірні підприємства. [42]

На рахунку 97 «Інші витрати» обліковуються витрати, понесені підприємством у звичайній діяльності, а також витрати, які пов'язані зі страховою діяльністю. За дебетом рахунку 97 показується сума визнаних інших витрат, а за кредитом - списання інших витрат на синтетичний рахунок 79 «Фінансові результати».

Синтетичний рахунок 97 «Інші витрати» має наступні субрахунки:

970 Витрати від зміни вартості фінансових інструментів;

971 Собівартість реалізованих фінансових інвестицій;

972 Втрати від зменшення корисності активів;

974 Втрати від неопераційних курсових різниць;

975 Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій;

976 Списання необоротних активів;

977 Інші витрати діяльності. [42]

Для синтетичного обліку витрат діяльності у ФГ ххххх використовують Журнал-ордер № 5Г с.-г., в якому узагальнюють інформацію за синтетичними рахунками: 17, 54, 90, 94, 95, 96, 97, 98. Обороти за кредитом по рахунках 17 і 54 в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків переписують в Журнал-ордер № 5Г с.-г. на основі аналітичної інформації до цих рахунків. Обороти за кредитом по субрахунках 901, 902, 903 у порядку закриття відносять в дебет синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати» в Журналі-ордері № 5Г с.-г. згідно з бухгалтерськими довідками, складеними на основі Книги аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг (ф.№ 6.5 с.г.). Обороти за кредитом по рахунках 94, 95, 96, 97, 98 переносяться в Журнал-ордер №5Г с.-г. у порядку списання в дебет синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати» згідно з бухгалтерськими довідками, складеними на основі аналітичних даних до цих рахунків. Кредитові обороти за рахунками обліку доходів і витрат з Журналу-ордеру № 6 с.-г. і Журналу-ордеру № 5Г с.-г. переносять у Головну книгу. [3]

В таблиці 2.9 наведено типову кореспонденцію за рахунками 90 «Собівартість реалізації» і 93 «Витрати на збут».

Таблиця 2.9

**Типова кореспонденція рахунків 90 «Собівартість реалізації»,  
93 «Витрати на збут»**

№	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1.	На підставі Дорожнього листа списано послуги вантажного автомобіля по доставці олії на ринок	93	23
2.	На підставі Звіту про реалізацію олії і Авансового звіту про відрядження: нараховано дохід від реалізації олії списано олію на реалізацію відображено сплату ринкового збору нараховано добові продавцю	372 901 93 93	701 27 372 372
3.	На підставі Накладної повернено продавцем не реалізовану олію: - списано на фінансові результати витрати на збут - списано на фінансові результати собівартість реалізації олії - списано на фінансові результати дохід від реалізації олії	791 791 701	93 901 791
4.	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791	901
5.	Списано виробничу собівартість реалізованого зерна пшениці озимої	901	27
6.	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату від основної діяльності	791	901
7.	Списані витрати на збут на зменшення фінансового результату	791	93

Для обліку виробничих витрат використовують Журнал-ордер № 5 В с.-г., який узагальнює інформацію за кредитовими оборотами по рахунках 23, 24, 39, 91, 92, 93.

### 2.3. Особливості формування та методика обліку фінансового результату діяльності підприємства

В Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 для обліку фінансових результатів діяльності підприємства визначено рахунок 79 «Фінансові результати». Рахунок 79 відноситься до результатних рахунків і



використовується для узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства та їх обліку.

Бухгалтерський рахунок 79 «Фінансові результати» має наступні субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

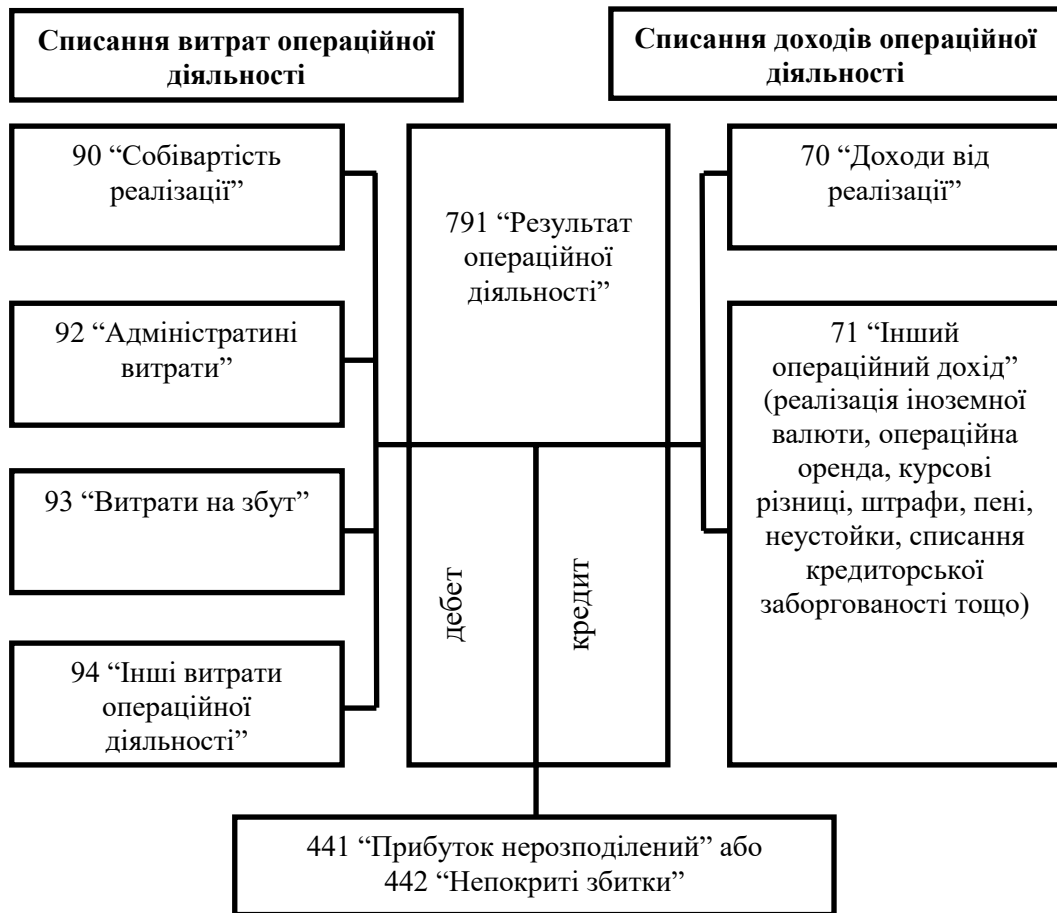
793 «Результат іншої діяльності».

За кредитом рахунка 79 відображаються та узагальнюються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а за дебетом рахунка 79 — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат та сума нарахованого податку на прибуток до сплати. Шляхом порівняння цих сум можна визначити фінансові результати (прибуток чи збиток) в розрізі операційної, фінансової та іншої діяльності підприємства.

Облік доходів, витрат і фінансових результатів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг та іншої операційної діяльності ведуть на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». На дебеті субрахунка 791 відображаються витрати, які пов'язані з формуванням собівартості продукції, адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати, що зменшують фінансові результати. За кредитом субрахунка 791 зараховуються доходи від реалізації продукції, робіт і послуг та інші операційні доходи від поточних операцій з активами і зобов'язаннями. Шляхом порівняння дебетового та кредитового обороту, можна визначити фінансовий результат діяльності підприємства - прибуток або збиток. [41]

Схема формування фінансового результату операційної діяльності в ФГ ххххх наведена на рис. 2.8.

На кінець звітного періоду отриманий фінансовий результат на підставі даних субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», шляхом порівняння дебетового і кредитового обороту, списується на синтетичний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

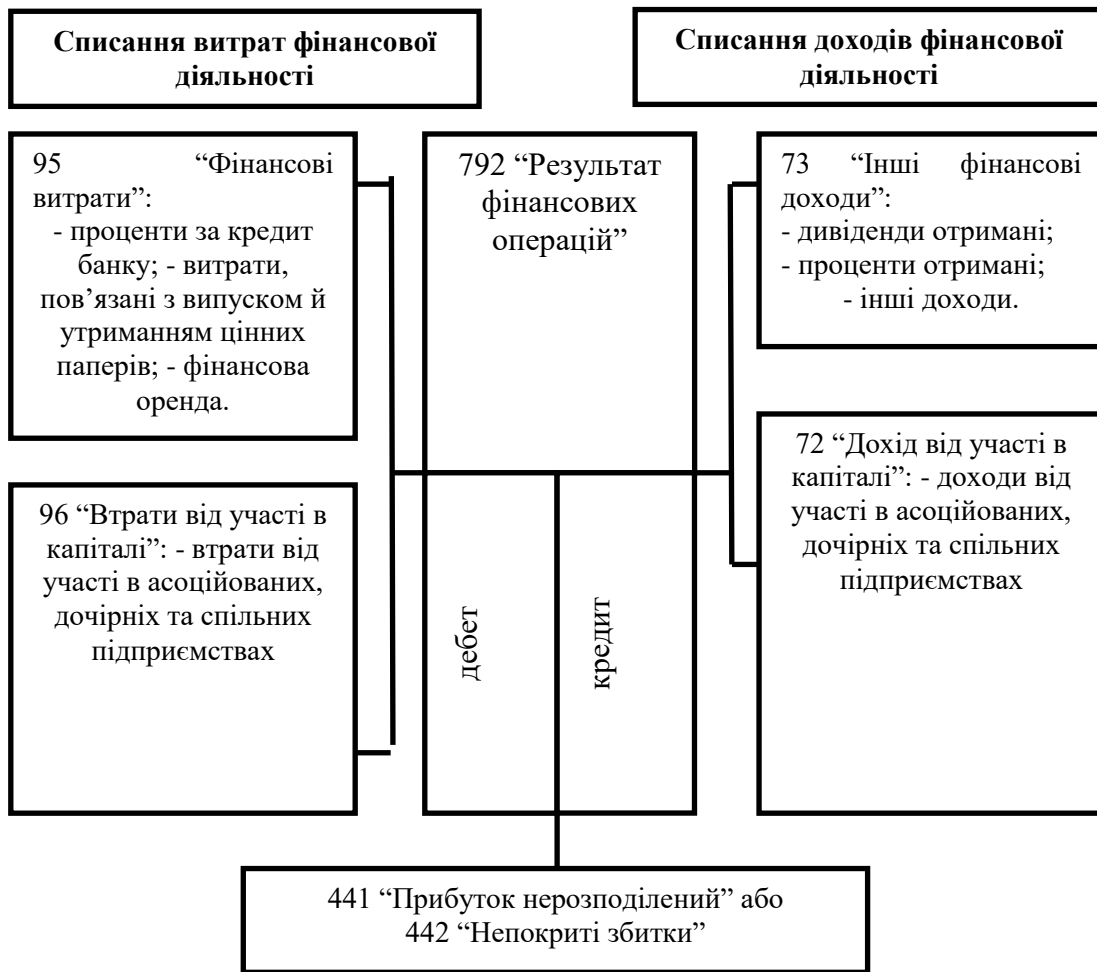


**Рис. 2.8. Формування фінансового результату від операційної діяльності.**

Прибутки (збитки) від фінансових операцій підприємства визначаються за субрахунком 792 «Результат фінансових операцій». За кредитом субрахунку 792 відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, а за дебетом субрахунку 792 відображається списання фінансових витрат з синтетичних рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

Схема формування фінансових результатів від виконання фінансових операцій підприємства наведена на рис. 2.9.

Порівнюючи дебетовий і кредитовий обороти, можна визначити кінцевий фінансовий результат - прибуток або збиток за фінансовими операціями.



**Рис. 2.9. Формування фінансового результату від фінансової діяльності.**

В кінці року проводиться списання на кредит субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» за такими рахунками:

- з дебетом синтетичного рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» списуються дохід від участі в капіталі;
- з дебетом синтетичного рахунка 73 «Інші фінансові доходи» списуються інші фінансові доходи діяльності.

В кінці року проводиться списання на дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» за такими рахунками:

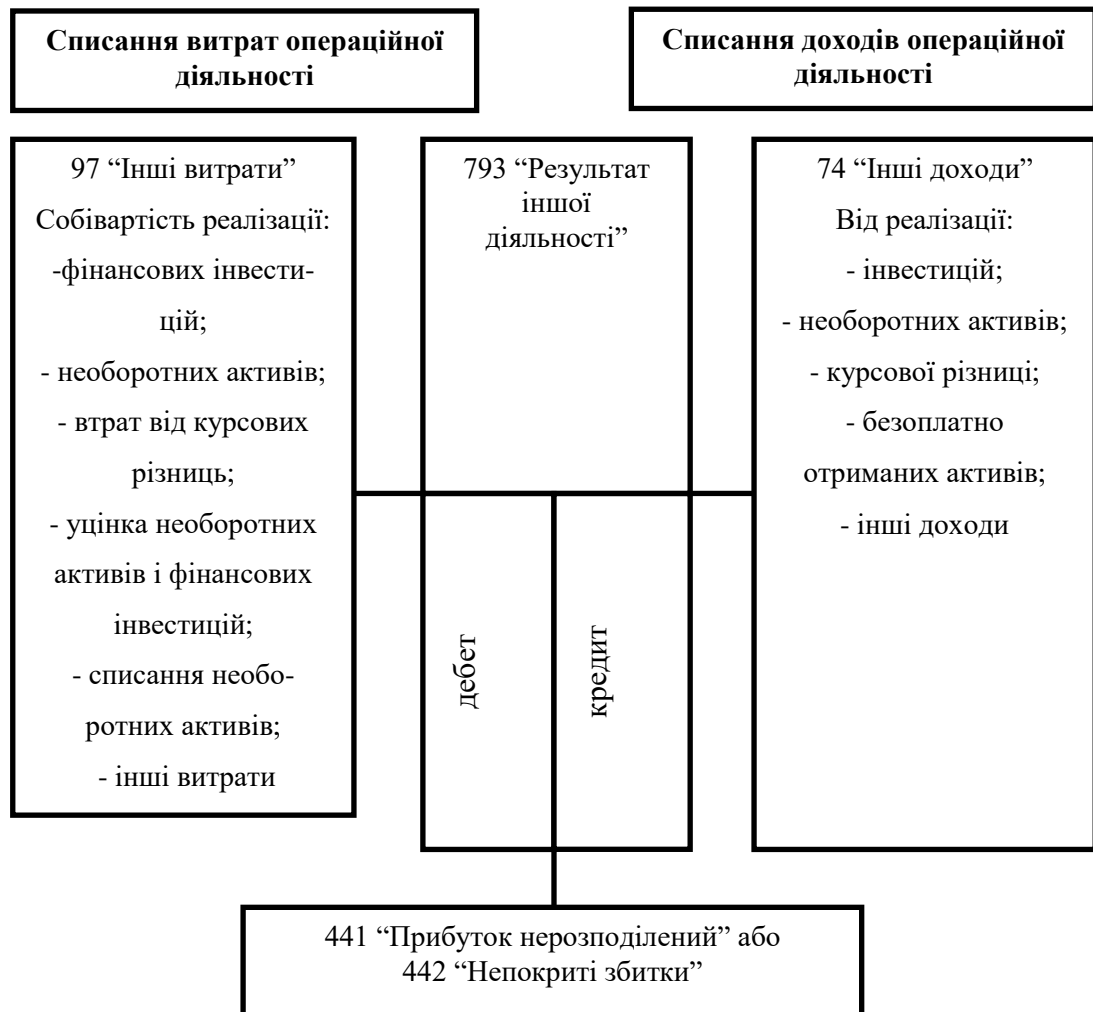
- з кредитом синтетичного рахунка 95 «Фінансові витрати» списуються фінансові витрати діяльності (нараховані відсотки за

банківськими кредитами, витрати за договором фінансового лізингу; витрати, які пов'язані з цінними паперами та ін.);

б) з кредитом синтетичного рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються отримані втрати від інвестицій в асоційовані компанії, дочірні компанії та спільні підприємства тощо.

На кінець звітного періоду отриманий фінансовий результат на підставі даних субрахунку 792 «Результат фінансових операцій», шляхом порівняння дебетового і кредитового обороту, списується на синтетичний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Облік доходів, витрат і фінансових результатів інвестиційної та іншої діяльності ведеться на субрахунку 793 «Результат іншої діяльності», як показано на рисунку 2.10.



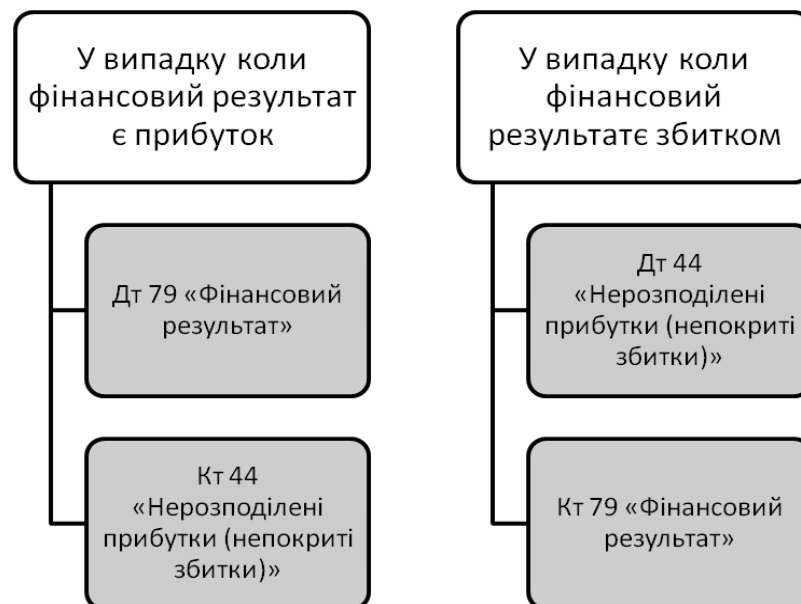
**Рис. 2.10. Формування фінансового результату від іншої діяльності.**

На кредит субрахунку 793 в кореспонденції з дебетом синтетичного рахунку 74 «Інші доходи» списуються доходи від продажу фінансових інвестицій, необоротних активів, отриманих доходів від курсової різниці, доходів від безоплатно одержаних активів та іншої фінансової діяльності.

На дебет субрахунку 793 в кореспонденції з кредитом синтетичного рахунку 97 «Інші витрати» списуються витрати, понесені в процесі іншої діяльності (окрім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом чи реалізацією готової продукції, товарів, робіт, послуг (собівартість реалізованих фінансових інвестицій, собівартість реалізованих необоротних активів, втрати (збитки) від курсових різниць, втрати від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій, інші витрати діяльності).[42]

На кінець звітного періоду отриманий фінансовий результат на підставі даних субрахунку 793 «Результат іншої діяльності», шляхом порівняння дебетового і кредитового обороту, списується на синтетичний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Підсумовуючи вищевикладений матеріал, наведемо на рисунку 2.11 схему обліку формування фінансових результатів діяльності ФГ ххххх.



**Рис. 2.11. Схема обліку формування фінансових результатів.**

Аналітичний облік за рахунком 79 «Фінансові результати» в ФГ хххххх ведеться у Відомості аналітичного обліку, в якій статті доходів і витрат представлені у розрізі субрахунків фінансових результатів діяльності підприємства (791,792,793).

Синтетичний облік фінансових результатів в ФГ хххххх ведеться в Журналі-ордері № 6 с.-г.

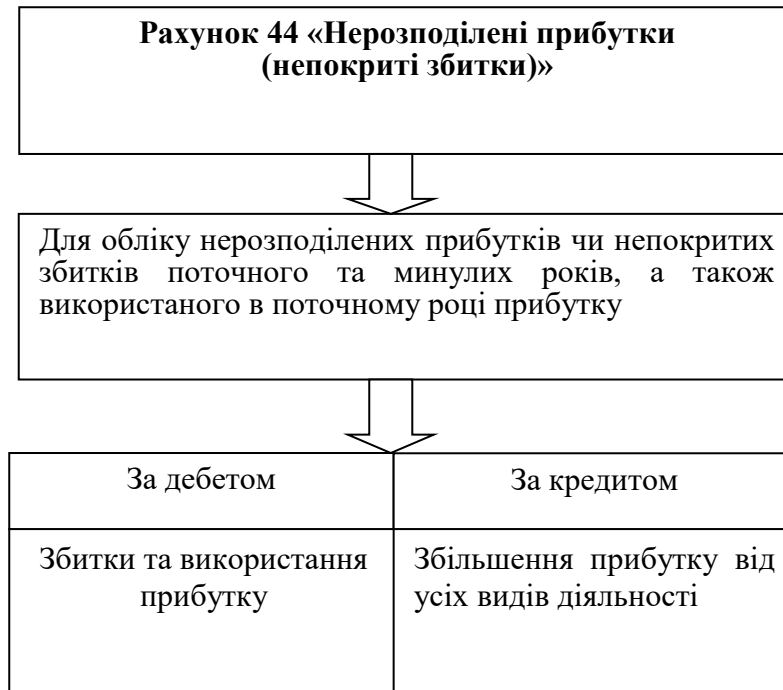
#### **2.4. Механізм формування прибутку підприємства та його розподілу**

Прибуток є основним показником, який відображає фінансові результати діяльності підприємства та мету його діяльності. Прибуток є основним джерелом коштів для розвитку підприємства, основним рушієм економічного процесу і основною метою бізнесу. Він є не тільки джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств, а й джерелом формування ресурсів національного бюджету.

Прибуток є основним джерелом зростання власного капіталу в ринковій економіці, оскільки рішення щодо дивідендної та інвестиційної політики керуються лише сумою корпоративного залишкового прибутку після сплати податків. З іншого боку, прибуток також є рушійною силою і джерелом відродження виробничих фондів та випуску продукції. Зрештою, прибуток є джерелом суспільного блага членів трудового колективу, оскільки матеріальне стимулювання, забезпечення соціального блага і підтримання цілей у соціальній сфері здійснюються з його залишку.

Механізм формування прибутку на підприємстві має свої характеристики та особливості, які залежать від внутрішніх факторів підприємства, і які підприємство обирає самостійно: вид економічної діяльності підприємства, галузь економіки, форма власності, організаційна структура, правова форма господарювання, а також зовнішніх факторів: загальний стан економіки, розвиток ринкових відносин тощо.

Бухгалтерський облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків підприємства за поточний або минулі роки здійснюється на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», характеристику якого подано на рисунку 2.12.



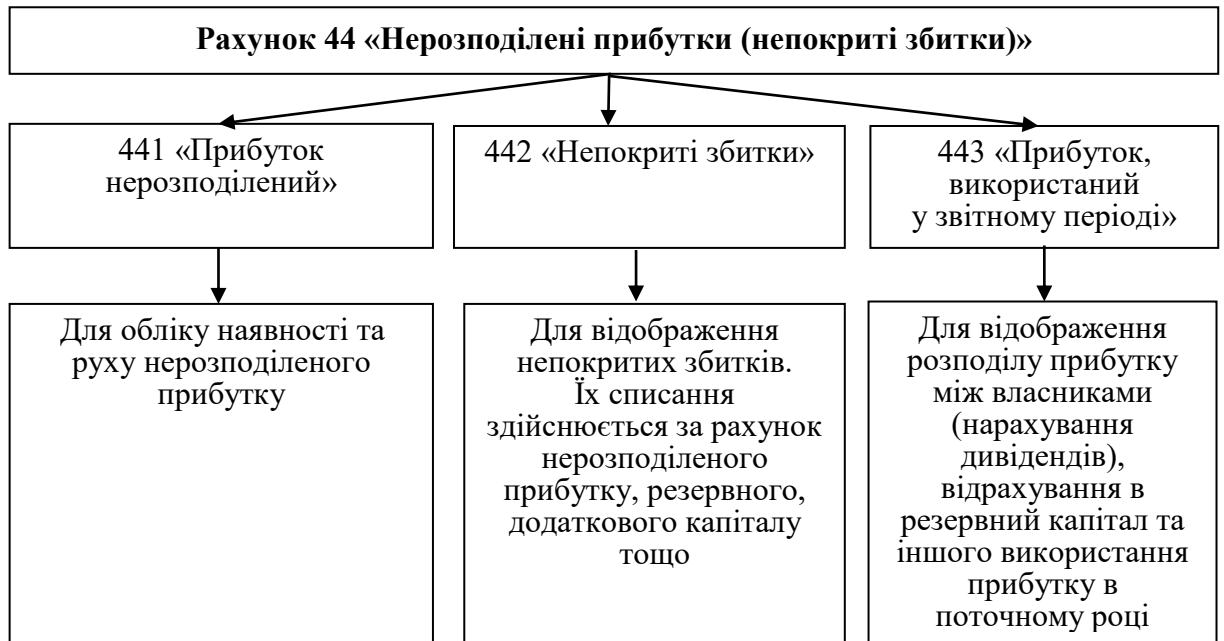
**Рис. 2.12. Призначення й побудова рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».**

Синтетичний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має наступні субрахунки [3]:

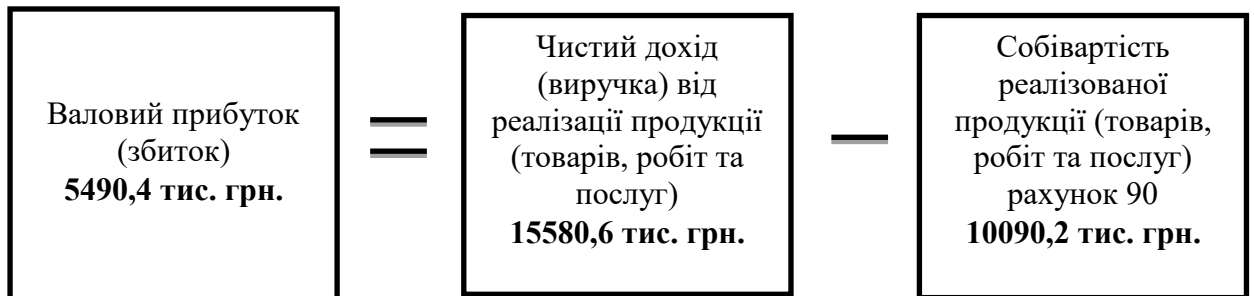
- ✓ 441 «Прибуток нерозподілений»;
- ✓ 442 «Непокриті збитки»;
- ✓ 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» (рис. 2.13).

Згідно фінансової звітності нами було визначено наступні фінансові результати діяльності ФГ ххххх за 2022 рік.

Важливим етапом до визначення чистого прибутку (збитку) ФГ ххххх є визначення показника валового прибутку (збитку), котрий розраховується як різниця між чистим доходом підприємства і собівартістю реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг) (рис. 2.14).



**Рис. 2.13. Склад і характеристика рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».**



**Рис. 2.14. Визначення валового прибутку ФГ ххххх за 2022 р.**

Як бачимо з рисунка 2.14, валовий прибуток ФГ ххххх визначається на основі результатів роботи основної діяльності господарства.

Заключним кроком розрахунку фінансового результату діяльності ФГ ххххх є визначення показника чистого прибутку (непокритого збитку) господарства (рис. 2.15).

Отже, з проведених нами розрахунків, встановлено, що результатом діяльності ФГ ххххх за 2022р. є чистий прибуток (5807,2 тис. грн.).





**Рис. 2.15. Визначення чистого прибутку ФГ ххххх за 2022 р.**

Аналітичний облік нерозподіленого прибутку (збитку) виконують за кожним видом (рах. 441,442,443).

Типові кореспонденції з обліку нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) наведено в таблиці. 2.10.

*Таблиця 2.10*

**Типова кореспонденція з обліку нерозподілених прибутків  
(непокритих збитків)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Відображення використання прибутку, отриманого підприємством на: - збільшення статутного капіталу; - створення (поповнення) резервного капіталу; - виплату (нарахування) дивідендів	443	40 43 671
2.	Списаний у кінці року прибуток, використаний на зменшення нерозподіленого прибутку	441	443
3.	Визначено і списано на фінансовий результат діяльності підприємства: - суму прибутку; - суму збитку	79 442	443 79
4.	Списано непокриті збитки: - за рахунок нерозподіленого прибутку; - за рахунок резервного капіталу	441 43	442 442

Розподіл прибутку являє собою процес формування перспективного напрямку використання прибутку, виходячи з цілей і завдань розвитку підприємства.

Прибуток, отриманий підприємством, може бути використаний для задоволення різних потреб. Розподіл прибутку здійснюється в трьох напрямках:

- на користь держави;
- на користь підприємства;
- на користь власників.

Схематично процес розподілу прибутку можна розділити на два етапи:

- ✓ перший етап — розподіл прибутку між підприємствами та країною (зовнішній розподіл);
- ✓ другий етап — розподіл усередині підприємства (внутрішній розподіл).

Учасниками першого етапу розподілу прибутку є держава та підприємства. Об'єктом даного розподілу є прибуток до оподаткування. Коефіцієнт розподілу прибутку між державою та підприємствами має велике значення для забезпечення потреб держави та потреб підприємств. Вирішальну роль на цьому етапі відіграє державна податкова політика. Держава впливає на інвестиційну спроможність підприємств шляхом встановлення податкових ставок, оскільки чим вищий рівень оподаткування, тим більше коштів зосереджується в бюджеті, і тим менше коштів лишається у розпорядженні підприємства. У результаті чого зменшується здатність підприємства інвестувати і навпаки.

На другому етапі відбувається розподіл і використання прибутку, який залишився в розпорядженні самого підприємства. На підприємстві підлягає розподілу лише чистий прибуток.

Чистий прибуток - це та частина прибутку підприємства, яка залишається в наявності та його розпорядженні після сплати податків та інших обов'язкових бюджетних платежів. ФГ ххххх самостійно знаходить оптимальну пропорцію щодо спрямування додаткових фінансових ресурсів для виробничо-технічного розвитку, соціального розвитку, матеріального стимулювання працівників тощо.

## 2.5. Організаційні засади аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

Оцінка правильності та об'єктивності формування фінансових результатів діяльності підприємства є одним із ключових напрямів аудиторської перевірки. Тому, основною *метою* аудиту фінансових результатів є визначення правильності їх формування, обліку та відображення у фінансовій звітності підприємства.

*Завданнями аудиту фінансових результатів діяльності є:*

- Перевірити повне представлення інформації про доходи підприємства, компанії в бухгалтерському обліку;
- Перевірити повне представлення інформації про доходи у фінансових звітах;
- Перевірити дотримання встановлених систем формування фінансових результатів діяльності підприємства;
- Контролювати відповідність визначень фінансових результатів загальноприйнятій обліковій політиці підприємства;
- Контролювати достатність усіх прибутків або збитків, відображених у бухгалтерському обліку підприємства;
- Перевірити достовірність бухгалтерських оцінок доходів і витрат для визначення фінансових результатів;
- Контролювати дотримання вимог законодавчих та нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік фінансових результатів;
- Контролювати дотримання підприємством, компанією термінів встановленого звітного періоду.

Тільки правильно організувавши документообіг, раціонально побудувавши аналітичний і синтетичний облік реалізації продукції, робіт, послуг, врешті-решт об'єктивно визначивши фінансові результати, можна вирішити поставлені завдання.

Під час планування аудиту, виконання аудиторських процедур та оформлення результатів аудиту, аудитор повинен враховувати, що недотримання клієнтом вимог законодавства України, може призвести до спотворення клієнтом фактів у фінансовій звітності, які суттєво вплинуть на фінансові результати діяльності клієнта (замовника). На етапі планування аудитор теж розробляє план аудиту і програму аудиту.

У таблиці 2.11 наведено джерела інформації аудиту фінансових результатів діяльності.

*Таблиця 2.11*

### **Джерела інформації для аудиту фінансових результатів діяльності**

<b>Група документів</b>	<b>Документ</b>
Узагальнюючі реєстри обліку і звітності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Головна книга,</li> <li>• Баланс підприємства,</li> <li>• Звіт про фінансові результати</li> </ul>
Реєстри аналітичного і синтетичного обліку дебіторської заборгованості	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Реєстри документів щодо реалізації продукції</li> <li>• Відомість аналітичного обліку реалізації продукції</li> <li>• Оборотна відомість по аналітичних рахунках з реалізації продукції</li> <li>• Журнал-ордер № 6 с.-г.</li> </ul>
Первинні документи	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Приймальні квитанції</li> <li>• Рахунки-фактури</li> <li>• Товарно-транспортні накладні</li> <li>• Податкові накладні</li> </ul>

Ще одним важливим кроком для аудитора під час перевірки є правильна оцінка системи внутрішнього контролю на підприємстві. Лише за умови належної оцінки системи внутрішнього контролю, аудитор може розробити план аудиту та визначити кількість і тип необхідних аудиторських процедур. На додаток до заходів, перерахованих вище, аудитори повинні оцінити значення аудиторських ризиків. Це означає, що аудитори можуть виявити можливість того, що суттєві помилки в обліку фінансових результатів можуть залишитися непоміченими, що вплине на точність усіх фінансових звітів.

По-перше, аудитор повинен отримати та обробити всю інформацію, необхідну для ознайомлення з підприємством. Особливу увагу слід приділити вивченню загальних даних про реалізацію продукції, дебіторську та кредиторську заборгованість, формування фінансового результату підприємства.

Аудитор може отримати необхідну інформацію в письмовій або усній формі з різних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансових і статистичних звітів, у формі опитувань, анкет або листів.

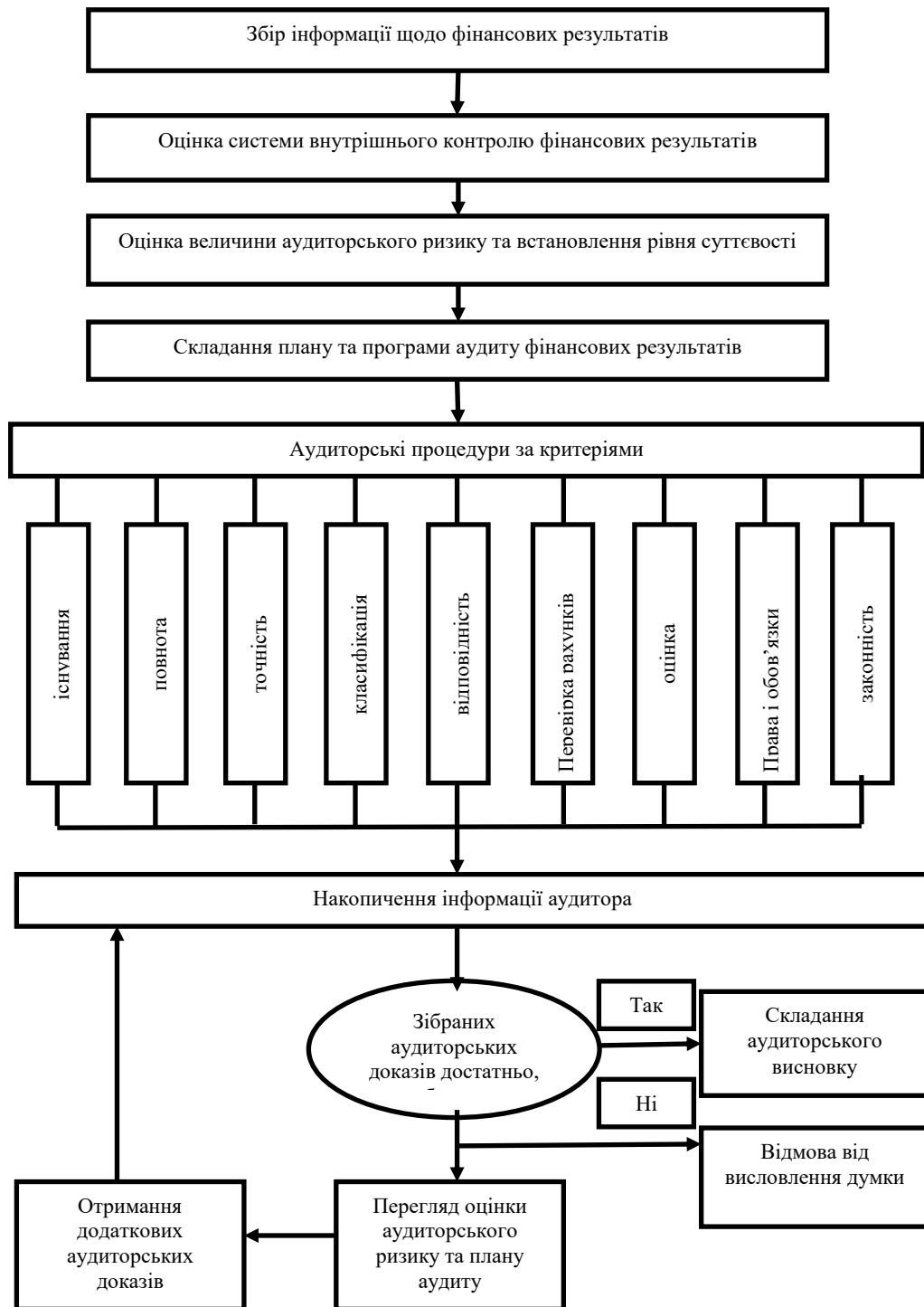
Коли аудитори перевіряють правильність доходів і фінансових результатів, відображених у звітності, необхідно переконатися, що підприємство при складанні Звіту про фінансові результати, дотримується таких основних вимог:

- ✓ Господарські операції повинні бути повністю зареєстровані;
- ✓ Всі зареєстровані операції мають бути автентичними;
- ✓ Господарські операції повинні бути віднесені в правильний період;
- ✓ Операції повинні бути правильно оцінені;
- ✓ Усі зареєстровані операції мають бути пов'язані з підприємством;
- ✓ Господарські операції необхідно відобразити на відповідних рахунках.

При проведенні аудиторської перевірки фінансових результатів підприємства необхідно дотримуватися певної послідовності аудиторських процедур (рис. 2.16).

На дослідному етапі аудитори аналізують правильність складання фінансових звітів і відображення у звітах фінансових результатів. Коли аудитори виявляють серйозні недоліки, вони письмово повідомляють про це керівництво підприємства, компанії та дають рекомендації щодо їх виправлення.

На заключному етапі аудитори повинні скласти два підсумкових документа: звіт про результати аудиту для клієнта та аудиторський висновок.



**Рис. 2.18. Етапи проведення аудиторської перевірки фінансових результатів діяльності підприємства.**

При складанні аудиторського висновку необхідно враховувати всі вимоги МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

Аудиторський висновок може бути: [28]

- позитивний;
- умовно-позитивний (із конкретними застереженнями);
- негативний;
- аудитор має право відмовитися від надання висновку про звітність.

Позитивний аудиторський висновок може бути виданий, якщо фінансову звітність було підготовлено відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та контролю. Позитивний висновок підкріплює достовірність перевіреної аудитором бухгалтерської звітності. У такому висновку аудитора міститься інформація про достовірність фінансової звітності підприємства. Це означає, що звітність складена у спосіб, який забезпечує відображення активів і зобов'язань підприємства та фінансових результатів протягом звітного періоду.

У всіх інших випадках, аудитор зобов'язаний викласти всі обґрунтування своєї думки, якщо висновок відрізняється від позитивного. Така інформація повинна бути викладена в короткій формі в окремому розділі висновку перед формуванням висновку або відмові від нього.

Якщо аудитор вважає, що в цілому фінансова звітність містить суттєві спотворення або факти, які можуть призвести до обману, то в таких випадках аудитор видасть негативний висновок.

Відмова у видачі висновку має місце при недостатності інформації для проведення перевірки. Висновок може бути відхилений через значні обмеження в сфері аудиту та фактів про порушення незалежності аудитора.

Аудиторські висновки видаються у трьох примірниках. Два примірники передаються клієнту, а третій залишається в аудиторській фірмі.

Після того, як аудитор (аудиторська фірма) завершує перевірку, він ще подає письмовий звіт клієнту.

*Аудиторський звіт* - це звіт, складений аудитором за результатами перевірки фінансової звітності клієнта. Проте в економічній літературі під назвою аудиторський звіт розуміють два дуже близькі, але водночас різні

аудиторські документи - звіт і висновок. Аудиторський звіт є більш широким документом, основні умови якого визначаються угодою між аудитором і компанією-замовником аудиту. Він призначений лише для використання клієнтом і може бути опублікований лише за згодою клієнта. Цей документ (звіт) підготовляють лише для клієнтів, а аудиторський висновок надається загальній аудиторії.

Аудиторський звіт повинен містити такі обов'язкові дані:

1. *Загальні положення (вступ):* (назва документа, назва клієнта, місце і дата його складання, назва аудиторської фірми, адреса, номер дозволу чи ліцензії, реєстраційний номер аудиторської фірми, банківські реквізити аудиторської фірми, ПІБ аудиторів, їх стаж; період, який підлягав перевірці; перелік фінансових звітів, їх склад; посилання на МСА, нормативні та інші документи, на які посилався аудитор під час перевірки).

*II. Аналітична частина* шляхом безперервного та вибіркового підходу чітко перераховує сфери діяльності клієнта, описує результати перевірки бухгалтерського обліку підприємства, стану внутрішнього контролю, вказує на факти, які спричинили або сприяли недолікам та порушенням в організаціях, які могли завдати шкоди інтересам власника, держави чи третіх осіб. Окремо зазначаються недоліки та порушення, які не були усунені під час аудиту, а також рекомендації аудитора та аналітичне обстеження діяльності підприємства.

*III. Підсумкова частина*, що містить висновок аудитора про перевірену фінансову звітність, і часто називається аудиторським висновком, якщо вона оформлена у вигляді окремого офіційного документа, тобто засвідчена підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми).

Терміни та умови, на яких аудиторський звіт подається та розглядається керівництвом, обговорюються під час укладення договору на проведення аудиту і відображаються у відповідних пунктах договору.

Кожен аудиторський звіт повинен містити такі обов'язкові реквізити:



- реквізити аудиторської фірми: офіційне найменування та юридична (поштова) адреса фірми або прізвище та адреса аудитора, який здійснює незалежну діяльність самостійно; номер і дата реєстраційного свідоцтва; номер і дата видача сертифіката аудитора;

- реквізити клієнта (підприємства-замовника): офіційне найменування та юридична (поштова) адреса підприємства; номер і дата реєстраційного свідоцтва; перелік та прізвища посадових осіб, які відповідають за складання бухгалтерської звітності.

Після завершення перевірки, аудитор чи аудиторська фірма залишає в себе один примірник підсумкового документу (аудиторського висновку), враховуючи правила зберігання та конфіденційності таких документів.

Варто зазначити, що в досліджуваному фермерському господарстві не проводили аудит. Ревізійна комісія господарства розглядається як подібний орган контролю. Тому пропонуємо фермерському господарству в майбутньому залучати незалежного аудитора з метою проведення аудиту фінансової звітності.

## РОЗДІЛ III

### ОПТИМІЗАЦІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Облікова політика сільськогосподарського підприємства щодо обліку фінансових результатів

Організація бухгалтерського обліку є основою роботи всієї системи бухгалтерського обліку. Тому в частині організації обліку фінансових результатів первинним етапом є побудова моделі організації облікового процесу на підприємстві (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Схема організації обліку фінансових результатів (пропонується).**

Фінансові результати підприємства отримують за видами діяльності, які передбачені Планом рахунків. Кожна діяльність має власні доходи та витрати, які відповідають принципу нарахування та відповідності. Зауважимо, що цей принцип разом із чітким рівнем деталізації доходів і

витрат створює систему, яка дуже сприяє звітуванню та прийняттю зрозумілих управлінських рішень.

Аналізуючи дослідження, пов'язані з сегментацією фінансових результатів за окремими видами діяльності та доходами і витратами, що формують фінансові результати, ми виявили деякі несумісності між назвами рахунків, видами діяльності та їх змістом, які викликані суперечністю між Планом рахунків і П(С)БО, які розкривають такі види діяльності.

На нашу думку, для приведення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів в єдину систему групування необхідно уточнити наведену класифікацію з урахуванням наданих національними стандартами визначень щодо видів діяльності.

Підприємство формує, визнає та оцінює доходи за принципом нарахування відповідно до міжнародних стандартів. Водночас існують методологічні недоліки у відображенні такої інформації у звітах про фінансові результати. При цьому форму фінансової звітності можна спростити шляхом відображення лише «чистого» доходу, що передбачає внесення відповідних змін до схеми бухгалтерського запису.

Тому, всупереч вітчизняній практиці, міжнародні стандарти не мають жорсткої регламентації відображення виручки від реалізації продукції (товарів, послуг). У західній практиці підприємства мають право вибору: відображати валові доходи (Gross Sales) чи тільки чисті доходи (Net Sales) від реалізації. Практика показує, що більшість західних підприємств у Звітах про прибутки та збитки відображають лише чистий дохід. Це пов'язано з загальним методом відображення продажів, згідно з яким податок із продажів (включаючи ПДВ) не відображається в обліковому записі «Продаж» (або «Реалізація»). [11]

Такий підхід рекомендований у вітчизняній практиці і має масу переваг:

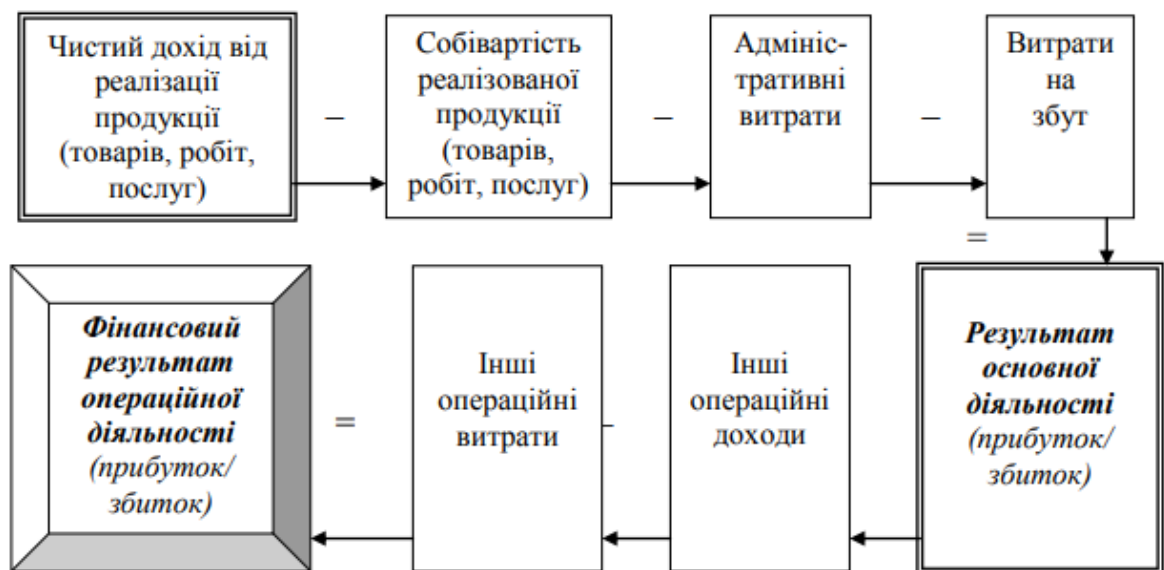
- податок із продажу не є доходом (згідно з МСБО 18 «Дохід» і П(С)БО 15 «Дохід»), тому відображати його як частину доходу незаконно;

- відображення чистого доходу від реалізації в бухгалтерському обліку на рахунку «Продаж» («Дохід від реалізації») підвищує наочність інформації та усуває необхідність додаткових відрахувань;

- скорочується алгоритм розрахунку прибутку від операційної діяльності при складанні Звіту про фінансові результати.

Для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства необхідний чіткий розподіл результатів за видами діяльності. Застосування методів розподілу фінансових результатів за видами діяльності є перспективним напрямком розвитку систем бухгалтерського обліку, оскільки дозволить отримувати оперативну інформацію про результати діяльності різних типів підприємств. У цьому випадку важливо розрізняти результати операційної діяльності, в яких окремо виділено результати основної (виробничо-збутової) діяльності та результати іншої операційної діяльності. Причина такого твердження полягає в тому, що основним джерелом прибутку підприємства є продаж її продукції.

Розроблену модель формування фінансових результатів операційної діяльності ФГ ххххх згідно НП(С)БО 1 подано на рис. 3.2.



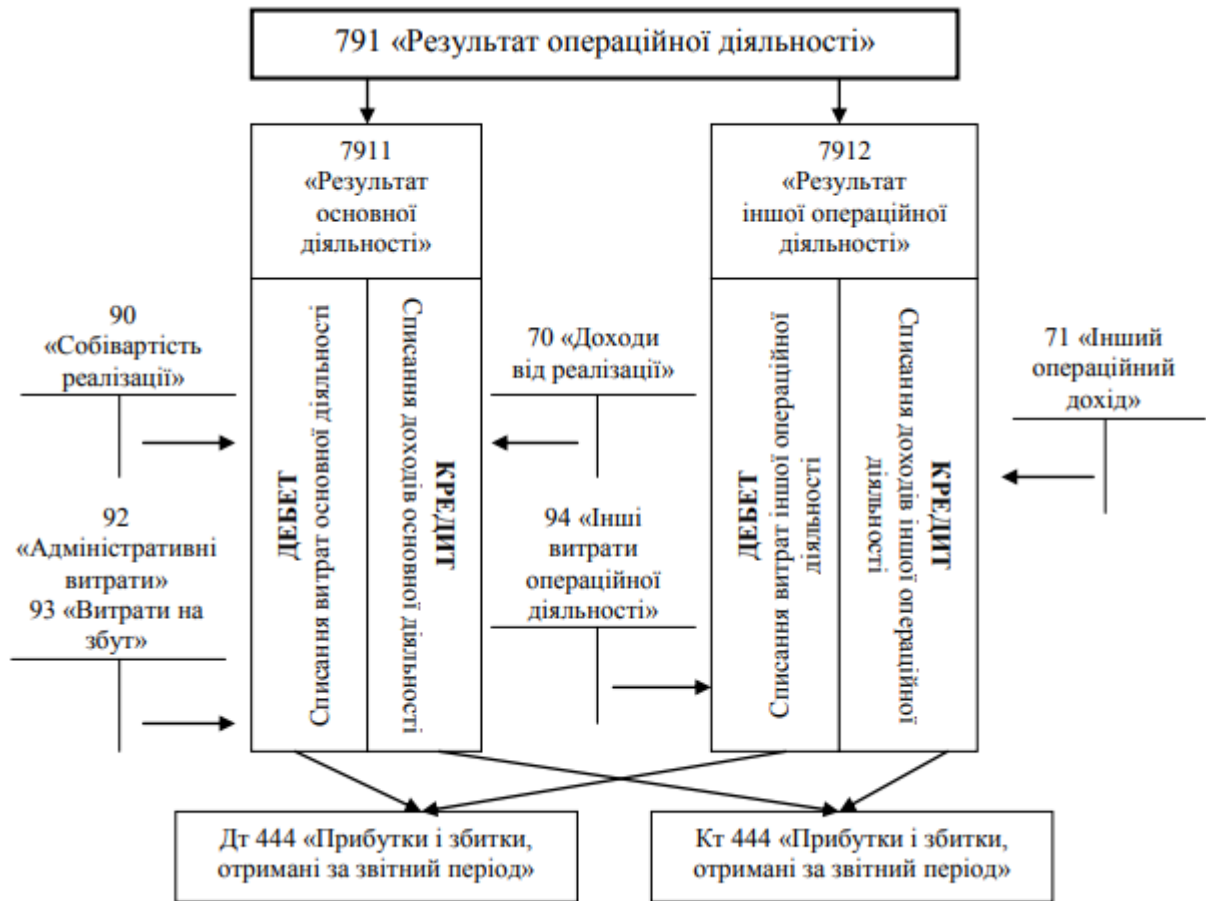
**Рис. 3.2. Модель формування фінансового результату операційної діяльності в ФГ ххххх.**

Як видно з рисунку 3.2, результат (прибуток або збиток) від основної діяльності, тобто результат процесу виробництва та реалізації продукції, визначається як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративними витратами та витратами на збут. Операційний фінансовий результат – це комплексний показник, який є сумою результатів основної господарської діяльності та результатів іншої операційної діяльності. Останній визначається як різниця між іншими операційними доходами та іншими операційними витратами.

Згідно моделі формування фінансових результатів, постає необхідність розмежованого відображення фінансових результатів в бухгалтерському обліку. Для вирішення цього завдання рекомендуємо запровадити відповідні аналітичні рахунки до рахунку 791 «Результат операційної діяльності»: 7911 «Результати основної діяльності» та 7912 «Результати іншої операційної діяльності». Шляхом відображення господарських операцій на аналітичному рахунку 7911 і 7912. можна отримати динамічну інформацію про результати основної та іншої операційної діяльності та їх показники без додаткових трудових і часових витрат для забезпечення потреб ефективного господарювання.

На основі наведених пропозицій щодо вдосконалення організації обліку фінансових результатів від операційної діяльності, нами розроблено методику їх визначення, як показано на рисунку 3.3.

Як видно з рис. 3.3, за дебетом рахунку 7911 рекомендуємо списувати витрати основної діяльності підприємства з кредиту рахунків 90, 92, 93, а на кредит рахунка 7911 – списувати доходи від основної діяльності підприємства з дебету рахунка 70. Шляхом порівняння обороту за дебетом і кредитом по рахунку 7911 можна визначити прибуток (якщо сума по кредиту перевищує суму по дебету) або збиток (якщо сума по дебету перевищує суму по кредиту) від основної діяльності.

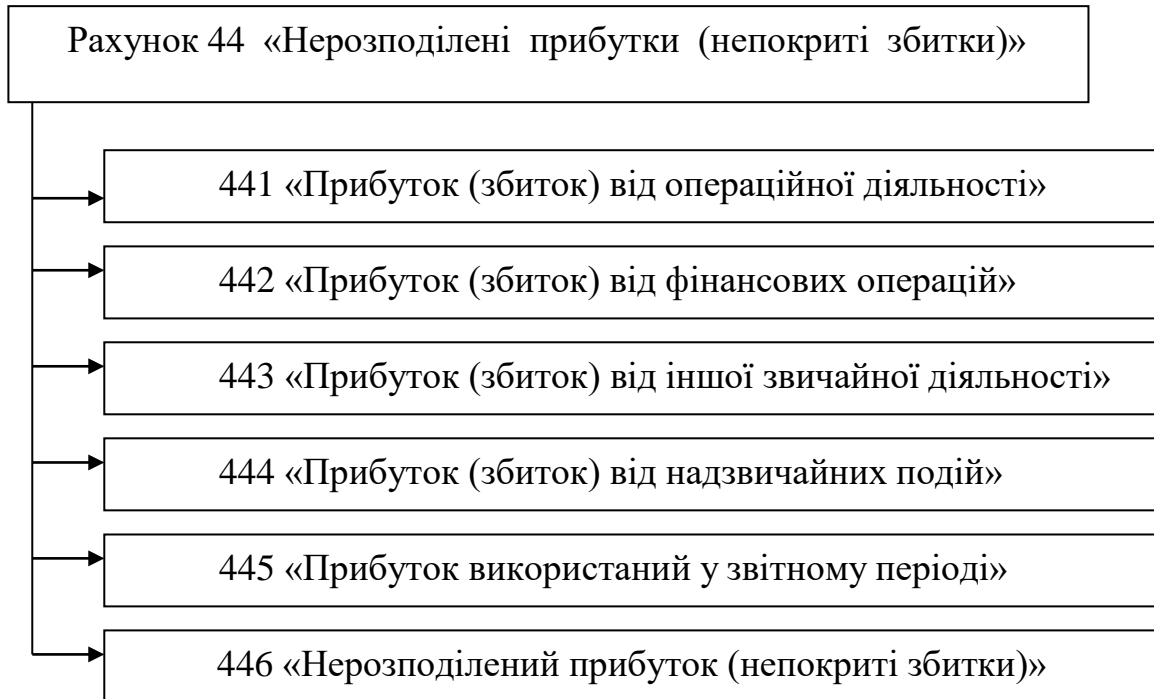


**Рис. 3.3. Методика формування фінансових результатів операційної діяльності (пропонується).**

За дебетом рахунку 7912 «Результат іншої операційної діяльності» пропонуємо списувати витрати іншої операційної діяльності підприємства з кредиту рахунку 94, а на кредит рахунку 7912 – списувати доходи іншої операційної діяльності з дебету рахунку 71. Якщо сума по кредиту рахунку 7912 перевищує суму по дебету, підприємство отримує прибуток від іншої операційної діяльності, в іншому випадку – збитки від іншої операційної діяльності.

Нагадуємо, що згідно з Інструкцією щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, визначення фінансових результатів підприємства здійснюється шляхом закриття субрахунків окремих видів діяльності на рахунок 79 «Фінансові результати» з одночасним визначенням підсумкового результату (кінцеве сальдо), який зараховується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» за дебетом.

Рекомендуємо відкрити додаткові субрахунки до синтетичного рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» в розрізі видів діяльності (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Рекомендовані додаткові субрахунки до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».**

Класифікація фінансових результатів за видами діяльності за рахунком 44 дозволить отримати інформацію про господарську діяльність підприємства та результативність його діяльності, а також здійснювати моніторинг діяльності підприємства. Це забезпечить внутрішніх користувачів інформацією для прийняття управлінських рішень щодо покращення результатів у конкретних сферах господарської діяльності.

З урахуванням запропонованих змін, складання та використання Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) дозволить конкретизувати інформацію без зайвої деталізації, що важливо для задоволення потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів.

### 3.2. Організація обліку фінансових результатів в умовах автоматизації

Сьогодні бухгалтерський облік втрачає свою ефективність без комп'ютерної обробки даних. На ринку існує багато бухгалтерських програм, які можуть задовольнити найрізноманітніші їх вимоги. Тому особливу увагу необхідно приділити оптимальному вибору бухгалтерської програми для власного підприємства.

Завдяки високому рівню цифровізації та комп'ютерної грамотності експертів у сфері економіки та бухгалтерського обліку є можливість створювати якісні програмні додатки з необхідним набором функцій.

Впровадження бухгалтерських пакетів і бухгалтерських програм дозволить не лише автоматизувати бухгалтерський облік, але й дасть змогу контролювати складський облік, постачання та реалізацію продукції, відстежувати виконання договорів, швидко нараховувати заробітну плату, подавати звітність в установлені терміни.

Автоматизація буде сприяти зниженню трудомісткості бухгалтерського обліку, але не дозволить зробити його оперативним. Найбільш повно ці проблеми вирішуються за умови автоматизації всієї облікової роботи. Особливу увагу приділяють при цьому розробці пакетів прикладних програм (додатків) для автоматизованого вирішення всіх типових бухгалтерських завдань, оскільки бухгалтерський облік є одним з ключових аспектів діяльності будь-якої організації чи підприємства.

Сучасне програмне забезпечення дозволяє повністю автоматизувати процес бухгалтерського обліку, який починається з моменту введення даних основного первинного документа, включаючи автоматичне створення проводок, заповнення відповідних облікових реєстрів та формування форм звітності документів. Іншими словами, сучасним бухгалтерам достатньо ввести інформацію з основного файлу (вихідні дані) та отримати результати (інший необхідний файл або звіт), а все інше виконують спеціальні



комп'ютерні програми, що значно полегшує та прискорює ведення бухгалтерського обліку.

В автоматизованих системах бухгалтерського обліку при організації облікових процесів, під інформаційними технологіями (ІТ) розуміють людино-машинну систему, яка забезпечує автоматичне виконання функцій працівників бухгалтерії. ІТ забезпечують автоматизацію методів обліку та інших функцій управління в інформаційних системах. [13]

Одним з напрямів підвищення ступеня комп'ютеризації систем обробки облікової інформації є уніфікація їх програмного забезпечення. Ця проблема характерна для матеріального виробництва в усьому світі, а тим більше для кожної країни. Програмні продукти, представлені сьогодні на ринку, відрізняються за функціональними можливостями, принципами побудови, технологією обліку та ціною.

У цьому випадку першим кроком має бути класифікація всіх використовуваних програм. Вона дозволяє користувачам вибрати потрібний продукт або перейти від використання однієї програми до іншої, а її виробники можуть знайти своїх клієнтів. Серед програмного забезпечення, що випускається вітчизняними підприємствами, є як іноземні, так і наші розробники. Однак більшість підприємств все ж віддають перевагу нашим програмним продуктам, тому що вони більше відповідають законодавчим вимогам нашої країни та економічним характеристикам, а вартість їх придбання та обслуговування дешевша, ніж за кордоном.

Сьогодні українські підприємства можуть використовувати такі базові системи автоматизації бухгалтерського обліку, як ВАС Бухгалтерія, Парус, Галактика, ІС-ПРО тощо. [26] Кожна програма має свої переваги у вирішенні завдань автоматизації бухгалтерського обліку в малому бізнесі та забезпечує захист інформації, надає можливість одночасного функціонування кількох підприємств та оновлюється відповідно до змін українського законодавства (рис. 3.5).

Проблеми	ВАС Бухгалтерія	ІС-ПРО	Галактика	Парус
Налаштування	Є можливість доопрацювання з урахуванням специфіки підприємства			
Навчання працівників	Потребує додаткового навчання	Відносно прості у використанні		
Захист інформації	Забезпечує захист інформації			
Оновлення	Є можливість автоматичного оновлення			
Обмін інформацією з іншими програмами автоматизації бізнес процесів	Є можливість налаштувати автоматичний обмін інформацією з іншими програмами	Є можливість налаштувати автоматичний обмін інформацією з іншими програмами. Забезпечують електронний документообіг		
Ведення податкового обліку без додаткового налаштування	Забезпечують ведення податкового обліку без додаткового налаштування			Потребує додаткового налаштування

**Рис. 3.5. Проблеми автоматизації обліку на підприємствах малого бізнесу за допомогою сучасних бухгалтерських програм.**

Розглянемо позитивні результати впровадження інформаційних систем на підприємствах:

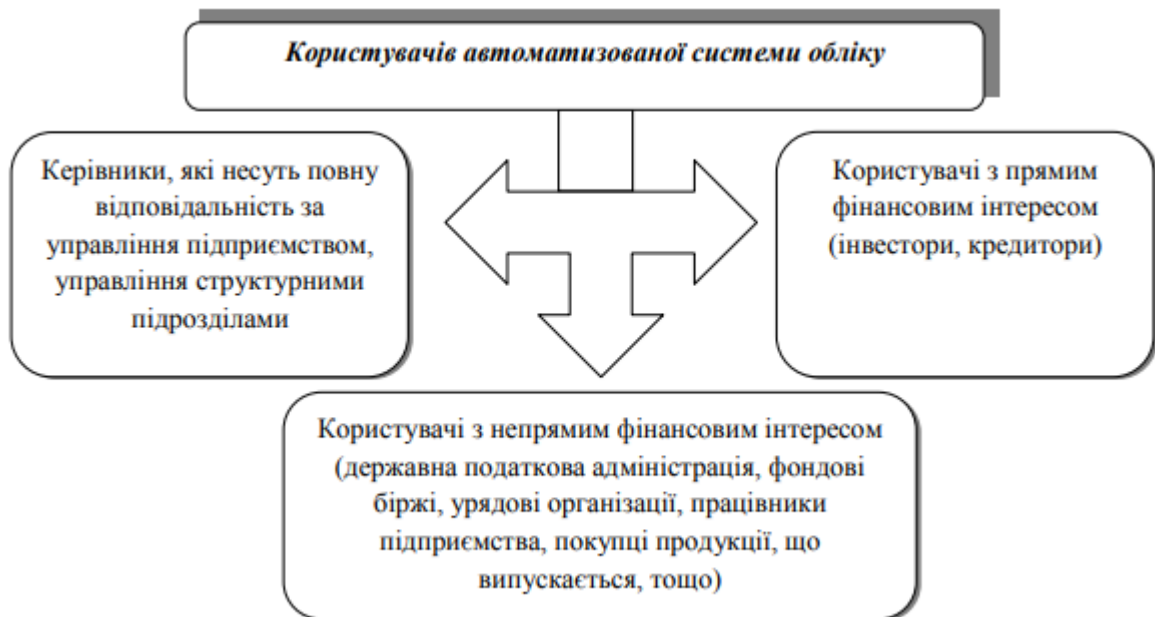
- впорядкування організації бухгалтерського обліку;
- збільшення обсягу інформації, яка надходить з даних бухгалтерського обліку;
- зменшення кількості облікових помилок;
- підвищення ефективності та оперативності бухгалтерського обліку.

Таким чином, переваги, які підприємства отримують від впровадження системи бухгалтерського обліку, наступні:

- ✓ економія оборотних коштів;
- ✓ зменшення виробничого браку;
- ✓ зменшення адміністративних та управлінських витрат;
- ✓ підвищення ефективності виробництва;
- ✓ зменшення на складах страхових запасів;
- ✓ зменшення транспортних витрат;
- ✓ скорочення часу, який витрачений на господарські операції.

Бухгалтерський облік і облікова інформація використовуються більш широко в контексті автоматизованої обробки інформації, ніж ручна обробка

даних. При цьому користувачів автоматизованих систем бухгалтерського обліку можна розділити на три категорії (рис. 3.6).



**Рис. 3.6. Користувачі автоматизованої системи обліку.**

Сучасні автоматизовані системи бухгалтерського обліку базуються на новітніх комп'ютерних технологіях і повинні виконувати задані користувачем функції:

1. Повністю та своєчасно задовольняти інформаційні потреби користувачів;
2. Виконувати контрольно-ревізійні завдання для отримання необхідної інформації про наявні відхилення;
3. Отримання управлінських комп'ютерних рішень;
4. Аналіз та прогнозування господарської і фінансової діяльності підприємства. [26]

Оскільки сьогодні автоматизація бухгалтерської інформації є актуальною, ми рекомендуємо створити автоматизовану програму контролю всіх підрозділів підприємства для подальшого досягнення ефективного управління.

Така програма передбачає організацію кадрової роботи. В основу автоматизації буде покладено принцип персоналізації облікової роботи, відсутність паперової технології обробки облікової інформації та поєднання централізованих і децентралізованих методів.

Персоналізація бухгалтерського обліку в поєднанні з безпаперовою технологією, що працює в системах бухгалтерського обліку, дозволяє краще контролювати в реальному часі посадові обов'язки співробітників. Модульність і системність у поєднанні з централізованим і децентралізованим підходами забезпечують координацію автоматизації робочого місця з іншими інформаційними підсистемами управління підприємством, що вимагає розширених вимог до кваліфікації працівників (рис. 3.7).



**Рис. 3.7. Схема дії автоматизованої програми усіх підрозділів підприємства.**

Компанія IT-Enterprise, що спеціалізується на розробці програмного забезпечення для управління бізнесом в Україні, створила низку програмних продуктів MASTER, наприклад «MASTER: Бухгалтерія для малого та

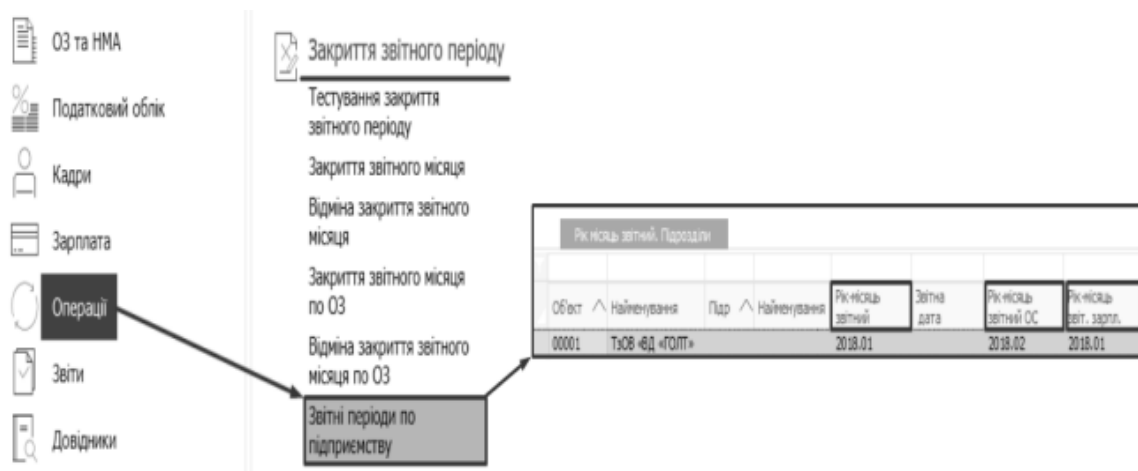
середнього бізнесу». Програма повністю адаптована до українського ринку, містить усі необхідні для бухгалтера функції та відповідає вимогам чинного законодавства.

У цій програмі для визначення фінансових результатів діяльності та закриття місяця використовуються регулярні регламентні операції, які відображатимуться в програмі один раз на місяць, зокрема:

- списання витрат на майбутні періоди;
- розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ);
- переоцінка валюти;
- закриття загальновиробничих витрат підприємства;
- визначення фінансових результатів та закриття за місяць.

При цьому визначаються кінцеві фінансові результати, а за документом «Фінансові результати. Закриття місяця» проводиться: закриття за всіма доходами і витратами, визначення фінансових результатів, формування облікових записів, проведення перевірки.

Звітний період в цій програмі поділяється на три напрямки: по основних фондах, по оплаті праці та по підприємству в цілому (рис. 3.8).



**Рис. 3.8. Закриття звітного періоду у програмі «MASTER: Бухгалтерія для малого та середнього бізнесу».**

Далі відбувається тестування звітнього періоду - це функція, яка перевіряє всі документи за звітний період. Основною перевагою цієї програми є можливість ведення всіх видів господарської діяльності в єдиній системі. При організації обліку це дозволяє перейти від журналів проводок до первинних документів, дізнатися, коли і ким вони були сформовані та узгоджені, а бухгалтеру надається можливість контролювати правильність формування бухгалтерської звітності підприємства.

### **3.3. Підвищення якості надання аудиторських послуг в умовах цифровізації**

Всеосяжна цифровізація, розвиток ІТ-технологій та одночасне загострення ринкової конкуренції, мають значний вплив на різні сфери економіки та виробничі процеси. Підприємства переживають цифрову трансформацію, докорінно змінюючи традиційні бізнес-моделі. У всьому світі обсяги даних і нові технологічні досягнення зростають, викликаючи фундаментальні зміни навіть у діяльності суб'єктів господарювання, які суспільство не вважає цифровими підприємствами.

За цих обставин все більше компаній і підприємств віддають пріоритет інвестиціям в нові системи та технології з метою аналізу даних, щоб краще зрозуміти стратегії розвитку свого бізнесу та потреби ринку. Це, у свою чергу, відображається на методах, які аудитори змушені використовувати під час надання аудиторських послуг, тому що в міру того, як бізнес стає цифровим і генерується все більше і більше даних, функція такого фахівця як аудитор потребує розвитку. Водночас, незважаючи на позитивний вплив цифрових технологій на якість та ефективність аудиту, рівень автоматизації діяльності суб'єктів аудиторської служби в Україні залишається низьким.

Існує кілька причин низького рівня автоматизації аудиту в Україні, зокрема відсутність чіткої класифікації методів комп'ютеризації аудиту та неусвідомлення переваг їх використання.

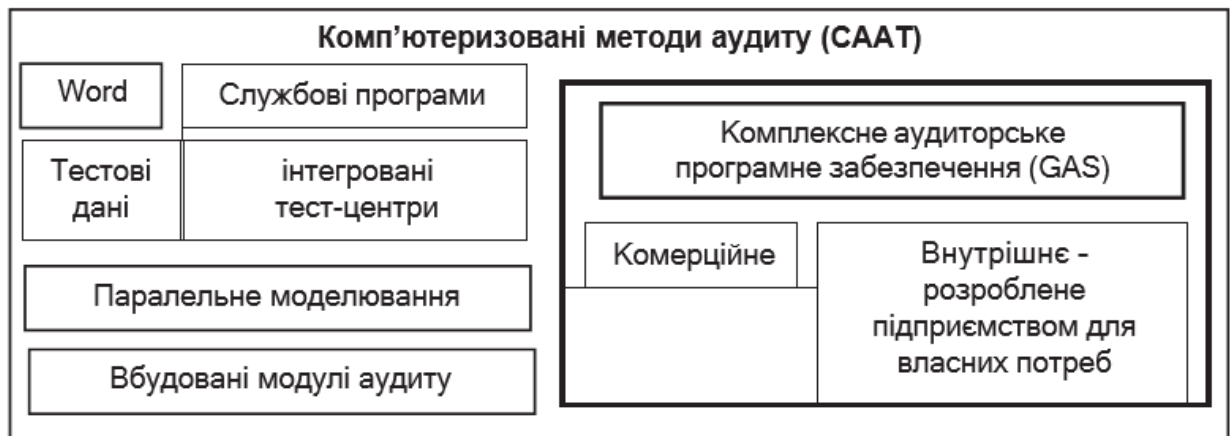
Згідно Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту, «технічні методи аудиту» — це автоматизовані методи аудиту, такі як комплексне програмне забезпечення аудиту (далі — GAS), генератори тестових даних, спеціалізовані сервісні програми та комп'ютеризовані методи аудиту (СААТ) (рис. 3.9). [11]



**Рис. 3.9. Місце комплексного аудиторського програмного забезпечення у технологічних методах аудиту відповідно до МСА.**

В науковому співтоваристві існує думка, що комплексне програмне забезпечення аудиту (GAS) є формою комп'ютеризованого методу аудиту (СААТ), який включає: службові програми (Utility Software), тестові дані (Test data), паралельне моделювання (Parallel Simulation), інтегрований тестовий центр (ITF), вбудований модуль аудиту (EAM ). [15]

У свою чергу комплексне програмне забезпечення для аудиту поділяється на комерційні версії та версії власної розробки підприємства (рис. 3.10).



**Рис. 3.10. Комплексне аудиторське програмне забезпечення (GAS) як частина комп'ютеризованих методів аудиту.**

Своєчасність впровадження комплексного програмного аудиторського забезпечення (GAS) в Україні, підтверджується тим фактом, що серед інших програмних продуктів у США, Індії та країнах ЄС саме GAS найчастіше використовується аудиторами.

Основними перевагами застосування GAS є:

- прискорення аудиту і збільшення обсягу роботи, яку аудитори можуть виконувати одночасно;
- підвищення якості і надійності роботи аудиторів;
- поліпшення розуміння бізнесу та вдосконалення креативності аудиту;
- більш глибокий аналіз дослідження;
- посилення дисципліни та взаємодії між командою аудиту відділами підприємства.

Слід зазначити, що складне комплексне програмне забезпечення для аудиту фактично не використовується в Україні. Аудитори віддають перевагу системно-орієнтованому та ризико-орієнтованому підходу до аудиту з використанням вибіркового методу дослідження. Ми вважаємо це недоліком, оскільки фундаментальна відмінність складного програмного забезпечення для аудиту полягає в тому, що воно дозволяє перевіряти всю генеральну сукупність, весь набір документів, проаналізувати бухгалтерські рахунки без збільшення затрат часу, необхідного для проведення аудиту. Це



є надзвичайно важливо для України, країни з підвищеним рівнем шахрайства та викривленням даних у бухгалтерському обліку та звітності.

Хоча Україна наразі не вимагає від аудиторів використання комплексного програмного забезпечення для аудиту, ми вважаємо, що це стане вимогою майбутнього. Головним чином тому, що більшість успішних компаній, які є клієнтами аудиторських фірм, уже використовують широкомасштабну цифровізацію та передові технології, що вимагає від аудиторських фірм бути більш інноваційними та повною мірою використовувати переваги, які пропонують новітні інформаційні технології.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Сільське господарство є складною наукоємною та ресурсомісткою галуззю, основною характеристикою якої є сезонність виробництва, що уповільнює просування підприємств у досягненні фінансових результатів. Це зумовлює важливість дослідження даного питання – організації обліку та аудиту процесу формування фінансових результатів та розподілу прибутку у фермерському господарстві ххххх Львівської області.

*За результатами дослідження сформовано наступні висновки:*

1. Фінансові результати – це категорія, яка відображає ефективність господарської діяльності з відповідним показником – прибуток чи збиток. До основних нормативних документів, що регламентують бухгалтерський облік фінансових результатів, належать: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Податковий кодекс України (ПКУ), Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (ПСБО), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та інші.

2. Фермерське господарство ххххх засноване 08.04.2013 року. Господарство знаходиться в селі ххххх Львівського району Львівської області. Відстань до обласного центру м. Львів – 124 км. Кількість працівників в 2022р. становила 7 осіб.

Сьогодні фермерське господарство дещо змінило рід своєї діяльності і займається вирощуванням овочів, баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів та їх роздрібною реалізацією, під що отримало в 2017 р. бюджетну дотацію.

Провівши горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу за 2020-2022рр., спостерігаємо збільшення активів, які перебувають у розпорядженні ФГ ххххх майже вдвічі або на 11202,7 тис. грн. (з 11202,7 тис. грн. у 2020р. до 21037,3 тис. грн. у 2020р.). Такі зміни були пов'язані із суттєвим збільшенням оборотних активів господарства, а саме такої статті балансу як грошові кошти на 629,1 тис. грн., оскільки господарство отримало

довгострокові кредити, в 3,3 рази збільшилися запаси та в 9,6 рази – інші оборотні активи господарства, тобто на 6952,2 тис. грн. і на 1227,3 тис. грн. відповідно. За всіма іншими статтями оборотного капіталу ФГ ххххх протягом досліджуваного періоду спостерігаємо зменшення. Протягом 2020-2022 років розмір власного капіталу ФГ ххххх збільшився в 2,3 рази і складав в 2022р. - 6923,1 тис. грн. проти 5318,7 тис. грн. в 2020р. Основною складовою власного капіталу ФГ є нерозподілений прибуток, який збільшився у 2022р. в 2,3 рази в порівнянні з 2020р. і становив 12171,1 тис. грн.

Горизонтальний аналіз Звіту про фінансові результати за 2020-2022рр. показав, що чистий дохід від реалізації продукції ФГ ххххх за досліджуваний період збільшився в 2,5 рази, що в абсолютному вимірі складало 9288,5 тис. грн. В той же час фінансовий результат (чистий прибуток) ФГ ххххх збільшився в 6,6 разів або на 5129,6 тис. грн. Таке суттєве зростання прибутку господарства було зумовлено випереджаючими темпами збільшення чистого доходу від реалізації продукції проти не такого високого темпу зростання собівартості реалізованої продукції в 2022р. (в 1,9 рази або на 5129,6 тис. грн.). Протягом 2020-2022рр. у ФГ ххххх спостерігаємо також зростання рівня рентабельності на 24,9 пункти (з 12,7% у 2020р. до 37,6% у 2022р.).

В процесі написання кваліфікаційної роботи визначено показник якості фінансового результату ФГ ххххх, який є середнього рівня.

3. Складовими бухгалтерського обліку фінансових результатів в ФГ ххххх є рахунки доходів - 70, 71, 72, 73, 74 і рахунки витрат - 90, 94, 95, 96, 97. Синтетичний облік доходів ведеться в Журналі-ордері № 6 с.-г, Синтетичний облік витрат – в журналі-ордері № 5 Г с.-г.

Облік фінансових результатів ФГ ххххх ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати». Для бухгалтерського обліку формування результатів діяльності використовується Журнал-ордер № 6 с.-г.

Бухгалтерський облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків ФГ ххххх за поточний або минулі роки здійснюється на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Аналітичний облік нерозподіленого прибутку (збитку) виконують за кожним видом (рах. 441,442,443).

З проведених нами розрахунків, встановлено, що результатом діяльності ФГ ххххх за 2022р. є чистий прибуток (5807,2 тис. грн.).

ФГ ххххх не проводить аудиторські перевірки господарської діяльності, що є негативним моментом.

*За результатами проведеної роботи та в якості рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів пропонуємо:*

1. Впровадити сформовану в процесі дослідження модель формування фінансових результатів операційної діяльності в практичну діяльність ФГ ххххх.
2. Ввести аналітичні рахунки до субрахунку 791 «Результат операційної діяльності», що дозволить отримати динамічну інформацію про результати основної та іншої операційної діяльності та їх показники без додаткових трудових і часових витрат для забезпечення необхідності ефективного управління.
3. Застосувати для ведення бухгалтерського обліку у фермерському господарстві програмний продукт «MASTER: Бухгалтерія», який повністю адаптований до ринку України, містить усі необхідні для бухгалтерів функції та відповідає вимогам чинного законодавства.
4. Впровадити комплексне програмне аудиторське забезпечення (GAS), що дозволяє перевіряти всю генеральну сукупність, весь набір документів, проаналізувати бухгалтерські рахунки без збільшення затрат часу, необхідного для проведення аудиту.
5. Визначити якість фінансових результатів - як підсумок господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизація економічних процесів (на прикладі програми «BAS Бухгалтерія») : навч. посіб. / Тетяна Демченко ; МОН України, Уманський держ пед. ун-т імені Павла Тичини. Умань : Візаві, 2022. 185 с.
2. Акімова Н. С., Говоруха О. О., Кирильєва Л. О., Євлаш Т. О. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Х. : ХДУХТ, 2019. 182 с.
3. Атамас П. Й. Фінансовий облік : Навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2019. 356 с.
4. Баланюк І.Ф., Григорів О.О., Іванюк Т.Л. Організація обліку і контролю готової продукції підприємства. Науково-виробничий журнал Інноваційна економіка. 1-2, 2020. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/522>
5. Будько О.В., Корнієнко О.В. Аудит фінансових результатів: організаційні та методичні засади проведення. Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету. № 1(4) 2022. С.114-119.
6. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: підручник / А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко, А.С. Мороз. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2020. 320 с.
7. Вакульчик О.М., Протасова Є.В., Нечаєва А.А. Фінансовий результат підприємства: економічна сутність, особливості визначення та аналізу. Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор», Випуск 1 (50) 2019. С. 162-168.
8. Верига Ю. А., Гладких Т. В., Орищенко М. М. Фінансовий облік : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2019. 492 с.
9. Верхоглядова Н., Шило В., Кисла В. : Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2019. 536 с.
10. Візіренко С.В. Удосконалення методики аудиту фінансових результатів діяльності підприємства та його фінансового стану. Управління змінами та інновації. 2021. №1. С. 18-22.

11. Говоруха В.В., Васильєва В.Г. Облік фінансового результату діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. Науковий журнал «ЛОГОС. Мистецтво наукової думки». №1. Грудень, 2018. С. 36-39.
12. Господарський кодекс України. України. URL: <http://advokat-ua.com.ua/>
13. Жидовська Н., Заріцький О. Впровадження інформаційних технологій в облік, аналіз та контроль. Економіка, менеджмент і бізнес-адміністрування в системі транскордонного співробітництва: матеріали І Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Черкаси, 23 червня 2023 року. С.124-128.
14. Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік І : підручник. Вінниця : Видавництво ФОП Кушнір Ю. В., 2020. 496 с.
15. Карпенко Є.А., Коба О.В. Підвищення якості аудиту в умовах діджиталізації. Науково-виробничий журнал «Цифрова економіка та економічна безпека». Випуск 1.2022. С.56-61.
16. Кобилін А. М. Системи обробки економічної інформації: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 234 с.
17. Косата І. А. Первинні документи як фундамент бухгалтерського обліку. Бізнес Інформ. 2018. № 6. С. 329-332.
18. Крот Ю.М., Майданюк В.В. Інформаційне забезпечення та організаційно-методична побудова процесу аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Проблеми системного підходу в економіці. 2019. №6 (74). С.112-117.
19. Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика та її складові. Облік і фінанси. 2019. № 2. С. 26–35. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)26-35](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)26-35).
20. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті: навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 "Облік і оподаткування" за денною та заочною формою навчання, Запоріжжя: ЗНУ,

2020. 400 с.

21. Маначинська Ю. Облік в цифровому забезпеченні бізнесу: Економічний аналіз. 2023 р. Том 33. № 3. С. 327-336.

22. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390.

23. Мисака Г.В., Нарсія К.Н. Удосконалення обліку фінансових результатів на основі застосування сучасних інформаційних технологій. «Молодий вчений» № 3 (67). 2019 р. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-3-67-1>

24. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності URL: <http://www.minfin.gov.ua>.

25. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, ч. 1. 1142 с. URL: [https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017\\_часть1.pdf](https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf)

26. Мурашко І. Проблеми автоматизації бухгалтерського обліку малих підприємств. Цифрова економіка та економічна безпека, (1 (01) (2022), С.62-65. URL: <https://doi.org/10.32782/dees.1-10>

27. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

28. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 852 с.

29. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій: монографія. Карпенко Є. А., Карпенко О. В., Мілька А. І. [та ін.]. Полтава : ПУЕТ, 2021. 410 с.

30. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в

Україні: Закон України// затверджений Постановою Верховної Ради України від 01.10.2018р.

31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мінфіна України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

32. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

33. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0167-97>

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» МФУ № 318 від 31.12.1999 р.

36. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Мінфіна України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99р. № 996-14. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.

38. Сакун А.Ж., Шевякіна Г. Ю. Документування та контроль процесу реалізації готової продукції. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю: матеріали II Міжнар. наук. – практ. конф. (м. Полтава, 21 квітня 2021 р.) / за ред. Пилипенко К. А. Полтава : ПДАУ, 2021. 916. С. 466-471.

39. Токаренко В.В. Облік і оподаткування діяльності суб'єктів малого підприємництва. Вінницький торговельно-економічний інститут ДТЕУ. 2023. Вип. 4 (30). URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/2023/konf2203/4/30.pdf>

40. Топоркова О.А. Облікова система малих підприємств в Україні в контексті законодавчих змін. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія «Економічні науки». Облік і оподаткування. 2020. № 11 (43). 3 т. С.



55–61. URL: <http://eadnurt.diit.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12560/1/Toporkova.pdf>

41. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук та ін.; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

42. Фінансовий облік: навчальний посібник: [для студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти] / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка та колективу авторів. Електронне видання. Івано-Франківськ: ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». 2019. 650 с.

43. Фінансовий облік: підручник. 3-тє вид., доп. та перероб. /Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Денчук П. Н., Починок Н. В., Романів Р. В. Тернопіль. ЗУНУ (2023). 488 с.

44. Ярута В. О. Автоматизація бухгалтерського обліку: практикум; Харків. держ. акад. культури. Харків: ХДАК, 2023. 157 с.

45. Automation of financial reporting and technical accounting Don't get left behind. KPMG LLP. 2019. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/uk/pdf/2019/09/automation-offinancial-reporting-and-technical-accounting.pdf>.

46. Carlon Shirley, McAlpine Rosina, Lee Chrisann, Mitrione Lorena, Ngaire Kirk, Wong Lily. Financial Accounting: Reporting, Analysis And Decision Making. 6th Edition. John Wiley & Sons Australia Ltd. QLD, Australia. 2019. 1216 p.