

3. МЕХАНІЗМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 631.162

ОСНОВНІ ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Андросова О.Ф., к.е.н., доцент, *Христофорова І.В., к.е.н., доцент

*Запорізький національний технічний університет,
Донецький інститут залізничного транспорту

У статті розглянуто основні елементи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства, основні напрямки емпіричного дослідження аудиту з фінансових результатів, кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку фінансових результатів.

Ключові слова: облік, аудит, фінансові результати, дохід, собівартість, фінансова звітність, витрати, прибуток, елементи обліку.

Андросова О. Ф., *Христофорова И. В. ОСНОВНЫЕ ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ / Запорожский национальный технический университет, *Донецкий институт железнодорожного транспорта, Украина

В статье рассмотрены основные элементы учета и аудита финансовых результатов деятельности предприятия, основные направления эмпирического исследования аудита финансовых результатов, корреспонденция бухгалтерских счетов по учету финансовых результатов.

Ключевые слова: учет, аудит, финансовые результаты, доход, себестоимость, финансовая отчетность, расходы, прибыль, элементы учета.

Androsova E. F., *Khristoforova I. V. BASIC ELEMENTS OF ACCOUNTING AND AUDITING FINANCIAL PERFORMANCE OF ENTERPRISES / Zaporizhzhya National Technical University, *Donetsk Institute of Railway Transport, Ukraine

The article discusses the basic elements of accounting and auditing financial performance of enterprises, the main directions of research empiric audited financial results, correspondence of accounts on account of financial results.

Key words: accounting, auditing, financial results, revenue, cost, financial statements, expenses, income, elements of accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сучасному етапі розвитку економіки України необхідною умовою ефективної діяльності підприємства є реформування бухгалтерського обліку відповідно до потреб підприємств. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності. Це стосується об'єктивної інформації складових фінансових результатів: витрат та доходів, прибутку, собівартості, які є основними елементами обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Фінансова звітність, підтверджена аудитором повинна задовольняти потреби багатьох суб'єктів економічних відносин.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Для з'ясування реального фінансового стану підприємства та його конкурентоспроможності необхідно мати повну та об'єктивну інформацію. Основним джерелом такої інформації є основні елементи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Для цього необхідно постійно аналізувати фінансовий стан, досліджувати фінансові відносини і рух фінансових ресурсів у процесі діяльності кожного підприємства. Вивченням проблем основних елементів обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства займалися такі вітчизняні науковці, як: Л. Б. Кулаковська [1], О. В. Лишиленко [2], О. І. Кобляньська [3], Н. Л. Шкіря [4], Т. Г. Нікульникова [4], Н. В. Залізняк [4], Г. В. Власюк [5], О. А. Лаговська [7]. У своїх працях вони розглянули проблеми сучасного обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Від якості обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства залежить достовірність фінансової звітності, вивчення причин, які позитивно чи негативно впливають на фінансовий стан підприємства, прийняття управлінських рішень щодо підвищення платоспроможності, ліквідності та ринкової стійкості підприємства.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ

Дослідити основні елементи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства, відстежити кореспонденції бухгалтерських рахунків по обліку фінансових результатів. Розібрати ситуації в процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, розглянути основні напрямки емпіричного дослідження аудиту з фінансових результатів.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання.

Якісна фінансова інформація зменшує інформаційний ризик споживачів фінансових звітів. Недоброякісна, тобто викривлена інформація з фінансових результатів, яка узагальнюється, спотворює макроекономічні показники та призводить до прийняття неадекватних управлінських рішень на загальнодержавному рівні.[1, с. 501]. Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено рахунок 79 "Фінансові результати".

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунок 79 "Фінансові результати" має такі субрахунки:

- "Результат операційної діяльності";
- "Результат фінансових операцій";
- "Результат іншої звичайної діяльності";
- "Результат надзвичайних подій".

На субрахунку 791 "Результат від операційної діяльності" визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід"), за дебетом — сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності") [2, с. 508].

На субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом – списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

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

На субрахунку 794 «Результат надзвичайних подій» визначається прибуток (збиток) від надзвичайних подій. За кредитом субрахунку відображається списання доходів, одержаних від надзвичайних подій, за дебетом – списання витрат від надзвичайних подій, що обліковуються на рахунку 99 «Надзвичайні витрати» [3, с. 253].

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

Типова кореспонденція рахунків по обліку фінансових результатів представлена в табл. 1.

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства необхідно зіставити доходи і витрати звітного періоду. Насамперед, слід розглянути, що розуміється під доходами і витратами, чи однаковий набір подій, що визнаються доходами чи витратами, для бухгалтерського і податкового обліку. Бухгалтерський підхід до цієї проблеми залишає відносну свободу дій: підприємство може самостійно вирішувати, що враховувати як дохід, а що – як витрати. Як правило, моменти визнання і склад доходів і

витрат у бухгалтерському обліку уточнюється в положенні про облікову політику підприємства. Відносність свободи в їх визначенні полягає в тому, що при прийнятті такого рішення слід користуватися нормами національних стандартів бухгалтерського обліку [5, с. 61].

Таблиця 1 – Кореспонденція рахунків по обліку фінансових результатів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
791 "Результат операційної діяльності"			
1.	Віднесено на результат операційної діяльності:	791	90
	- собівартість реалізації		
	- загальновиробничі витрати (нерозподілену частину)	791	91
	- адміністративні витрати	791	92
	- витрати на збут	791	93
	- інші витрати операційної діяльності	791	94
		***	***
	- доходи від реалізації	70	791
	- інший операційний дохід	71	791
792 "Результат фінансових операцій"			
2.	Віднесено на результат фінансових операцій		
	- фінансові витрати	792	95
	- втрати від участі в капіталі	792	96
	***	***	***
	- дохід від участі в капіталі	72	792
	- інші фінансові доходи	73	792
793 "Результат іншої звичайної діяльності"			
3.	Віднесено на результат іншої звичайної діяльності:	793	97
	- інші витрати		
		***	***
	- інші доходи	74	793
794 "Результат надзвичайних подій"			
4.	Віднесено на результат надзвичайних подій:	794	99
	- надзвичайні витрати		
	***	***	***
	- надзвичайні доходи	75	794
Визначення прибутку підприємства			
5.	Відображено податок на прибуток, який підлягає сплаті до бюджету	79	98
6.	Визначено:		
	- нерозподілений прибуток	79	44
	- непокритий збиток	44	79

Фінансовий результат у бухгалтерському обліку складається з результатів основної діяльності, фінансових операцій, іншої звичайної діяльності і від надзвичайних подій. Відповідно до Інструкції від 30.11.1999 р. № 291 "Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств", для обліку й узагальнення фінансових результатів підприємства від звичайної діяльності і надзвичайних подій призначений рахунок 79 "Фінансові результати", що має субрахунки: 791 "Результат основної діяльності"; 792 "Результат фінансових операцій"; 793 "Результат іншої звичайної діяльності"; 794 "Результат надзвичайних подій".

Доходи та фінансові результати діяльності підприємства тісно пов'язані з обліковою політикою підприємства.

Аналіз елементів облікової політики щодо доходів та фінансових результатів як об'єктів бухгалтерського обліку дає можливість констатувати той факт, що облікова політика в розрізі даних об'єктів практично не регламентується. Отже, виникає потреба в комплексних дослідженнях за даним напрямом з метою запобігання викривленню фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання та підвищення можливості ретроспективного та перспективного аналізу діяльності, що забезпечить ефективне функціонування господарської одиниці, а відповідно позначиться на діяльності всього соціуму.

Облікова політика має регламентувати дохід та фінансові результати у двох площинах (фінансового обліку та обліку для цілей оподаткування). Відповідно до цього пропонуємо виділяти окремо розділ щодо визнання доходів з метою визначення бази оподаткування.

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики щодо таких об'єктів, як доходи та фінансові результати діяльності, О. А. Лаговська [7, с. 57] пропонує в Наказі про облікову політику виділити такі елементи щодо даних об'єктів:

- класифікація доходів підприємства;
- визнання доходів (від реалізації продукції (товарів та інших активів), надання послуг, від використання активів іншими суб'єктами господарювання);
- використання прибутку;
- форми внутрішньої звітності щодо доходів та фінансових результатів.

Насамперед, облікова політика повинна визначати лише ті положення бухгалтерського обліку, які мають альтернативні варіанти, тобто вимагають певного рішення щодо їх вибору. Чітко врегульовані положення нормативними актами, установчими документами не повинні дублюватися в обліковій політиці підприємства. Окремі положення потребують конкретизації в договірній політиці підприємства, що зумовлене впливом права власності на об'єкт.

Врегулювання потребує момент переходу права власності, що є визначальною умовою визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) відповідно до п. 8 П(С)БО 15 "Дохід", де надана умова визначена таким чином: "покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)", без відповідної конкретизації саме моменту переходу права власності. Момент переходу права власності регулюється договором як регулятивним механізмом та результатом договірної політики підприємства, що є складовою фінансової політики підприємства одночасно з податковою та обліковою політиками [6].

Чинним законодавством регулюється тільки формування резервного капіталу за рахунок чистого прибутку підприємства, на відміну від практики обліку в інших країнах.

Розглянемо основні етапи та елементи аудиту доходів та фінансових результатів.

При перевірці правильності відображення доходів і фінансових результатів аудитором необхідно впевнитися, що при складанні Звіту про фінансові результати підприємство виконало основні вимоги до річних звітів (рис. 1).

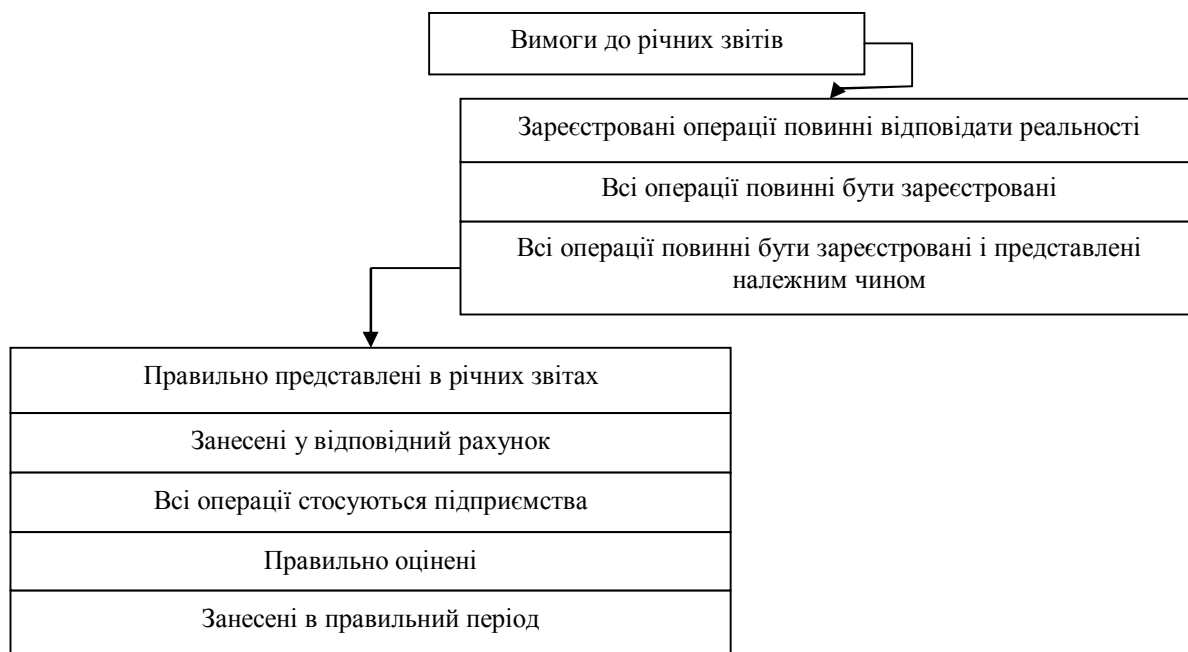


Рис. 1. Основні вимоги до річних звітів

У процесі підтвердження достовірності інформації звіту з фінансових результатів, який здійснюється аудитором під час аудиту фінансової звітності, можуть виникнути три ситуації, коли:

- інформація, зафіксована у звіті, відображає реальний результат від фінансово-господарської діяльності;
- інформація у звіті викривлена без наміру, тобто через помилки обліку, неправильне тлумачення законів, невірну інтерпретацію господарських фактів і з інших причин;
- інформація у звіті викривлена через неправильне її відображення працівниками підприємства з попереднім наміром, тобто шляхом застосування дій, спеціально підготовлених для викривлення певної інформації [1, с. 503].

Важливою якісною характеристикою інформації звітності з фінансових результатів є повнота інформації, яка в Україні найчастіше стає причиною викривлення цієї звітності. Так, за даними численних публікацій та експертних опитувань, питома вага господарських операцій, здійснених у тіньовому секторі економіки, складає від 40 до 55% за оцінкою різних фахівців.

Якщо йдеться про викривлення показників із фінансових результатів, то слід визначити його мету – це заниження базових показників звітності, на основі яких визначається балансовий прибуток, або їх завищення. У зв'язку з тим, що показники звітності з фінансових результатів пов'язані з податковою звітністю, мета заниження таких показників полягає в ухиленні від сплати податків. У разі, коли базові показники з фінансових результатів завищені, і на їх основі – балансовий прибуток, мета такого викривлення – покращення показників фінансової звітності для подачі її користувачам.

Однак під час здійснення такої складної процедури, як підтвердження достовірності і повноти показників звітності з фінансових результатів, не слід обмежуватися лише такими мотивами її викривлення.

Основними напрямками емпіричного дослідження є:

- визначення зовнішніх обставин, пов'язаних із діяльністю підприємства, під тиском яких не відображаються реальні результати фінансово-господарської діяльності;
- вивчення особистих мотивів, які спонукають посадових осіб, що мають відношення до фінансової та податкової звітності, впливати на достовірність інформації в цій звітності;
- виявлення причин, які сприяють приховуванню фактів недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій і податковій звітності;
- виявлення мотивацій (психоаналітичний підхід), здатних виправдати факт недостовірного відображення інформації про фінансові результати у фінансовій та податковій звітності;
- виявлення способів приховування фактів про невідповідність реальних даних з фінансових результатів, наданих у фінансовій і податковій звітності;
- визначення заходів, які можуть сприяти більш як найдостовірнішому відображенню результатів фінансово-господарської діяльності у фінансовій і податковій звітності.

Фінансовий облік виконує дві основні функції:

- вимірює і відображає фінансовий результат;
- відображає фінансовий стан підприємства: його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерський облік, згідно з новими стандартами, побудований на загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку й міжнародних стандартах обліку й звітності. Він спрямований на:

- об'єктивне визначення й відображення фінансового результату діяльності й фінансового стану;
- відображення ринкових ризиків;
- урахування впливу ринку на діяльність.

Тому вивчення показників звітності закінчується дослідженням правильності відображення господарських фактів у бухгалтерському обліку.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів, необхідно визначити суттєвість конкретних груп доходів (П(с)БО 15) у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу несуттєвим, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу й зосередити увагу на суттєвих доходах. На визначення суттєвості окремих груп доходів на підставі даних бухгалтерського обліку перевіряється на основі тесту [4, с. 153].

Із метою запровадження методу організації аудиту доходів і фінансових результатів, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, яке дозволяє отримати відповіді на такі запитання:

- аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації;
- відвантаження продукції й товарів санкціонується належним чином;
- дані аналітичного обліку звіряються із синтетичними регістрами та Головною книгою;
- бухгалтерський облік доходів і фінансових результатів ведеться відповідно до вимог П(с)БО 15 "Доходи"[6].

Перевірка правильності визначення і законності відображення доходу від реалізації продукції на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється шляхом перевірки ведення облікових регістрів за рахунками: "Доходи від реалізації", "Фінансові результати", "Собівартість продукції", "Загальновиробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Витрати на збут". Наступним етапом є перевірка відображення облікових даних у Головній книзі.

У ході перевірки операцій з реалізації продукції, необхідною умовою є додержання облікової політики підприємства, а саме під час надання кредитів і здійснення інших господарських операцій. Аудитор здійснює перевірку можливих відхилень шляхом зіставлення фактичних умов оплати продукції, які зазначені в договорах, із даними, які зазначені в документах, затверджених керівництвом підприємства.

Аудитор здійснює перевірку документів (договорів на проведення певних операцій з продажу) за формою та змістом, тобто перевірка законності договорів, відсутності в них арифметичних чи орфографічних помилок. Ця перевірка має досить вагоме значення, оскільки допущені помилки можуть значно вплинути на завищення чи заниження активів та суми продажу продукції.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Основними елементами обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства є доходи, прибуток, фінансові результати, собівартість продукції, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут. Дослідження основних елементів обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства дає змогу перевірити ведення облікових реєстрів за рахунками та відображення облікових даних у Головній книзі, а також додержання облікової політики підприємства під час надання кредитів і здійснення інших господарських операцій. Облікову політику необхідно спрямувати на посилення ефективності системи бухгалтерського обліку та аудиту. Вона буде виступати інформаційною базою для прийняття управлінських рішень. Основні елементи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства впливають на фінансову діяльність і фінансовий стан підприємства і є основою для подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кулаковська Л. Б. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. Б. Кулаковська, Ю. В. Піча. — К. : Каравела, 2004. — 568 с.
2. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підруч. / О. В. Лишиленко. — К. : Центр навчальної літератури, 2005. — 632 с.
3. Коблянська О. І. Фінансовий облік : навч. посіб. / О. І. Коблянська. — К. : Знання, 2007. — 471 с.
4. Шкіря Н. Л. Аудит : навч. посіб. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова, Н. В. Залізняк. — Львів : Магнолія 2006, 2007. — 224 с.
5. Власюк Г. В. Проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів / Г. В. Власюк // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. — 2008. — № 6. — С. 60—64.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] / Сайт "Законодавство України". — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>.
7. Лаговська О. А. Доходи та фінансові результати як об'єкти облікової політики / О. А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. — 2006. — № 2(36). — С. 53—59.