

МІНІСТЕРСТВО НАУКИ І ОСВІТИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В.Н. КАРАЗІНА

Економічний факультет
Кафедра статистики, обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ, АУДИТУ І АНАЛІЗУ
ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА»**

Виконала:

студентка 2 курсу,
спеціальності

071 Облік і оподаткування



Тетяна КРИВУЛЯ

Керівник : к.е.н., доц.



Інна КОСАТА

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики,
обліку та аудиту від "6 " грудня 2022 р., протокол № 5

Завідувач кафедри
статистики, обліку та аудиту
д.е.н., професор



Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2022

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	5
1.1. Поняття фінансових результатів, їх класифікація та оцінка	5
1.2. Державне регулювання фінансових результатів діяльності підприємства	10
1.3. Макроекономічний аналіз фінансових результатів діяльності підприємств України	17
1.4. Організаційно-економічна характеристика АТ «НАК «НАФТОГАЗ»	23
Висновки за розділом 1	33
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	36
2.1. Організація обліку витрат підприємства	36
2.2. Організація обліку доходів підприємства	52
2.3. Організація і методика визначення фінансових результатів діяльності підприємства	63
2.4. Автоматизація обліку фінансових результатів діяльності підприємства	70
Висновки за розділом 2	76
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	80
3.1. Організація аудиту доходів та фінансових результатів діяльності	80
3.2. Процедури аудиту фінансової звітності	90
3.3. Організація та методика аналізу рівня, структури і динаміки прибутку підприємства	95
Висновки за розділом 3	101
ВИСНОВКИ	104
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	110
ДОДАТКИ	117

ВСТУП

Актуальність теми полягає в тому, що основною метою провадження будь-якої підприємницької діяльності є отримання прибутку. Тому дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів є актуальним.

Дослідження організації облікового процесу дозволяє розподілити доходи і витрати, що є формуючими складовими фінансових результатів, за їх видами, з подальшим нарахуванням і перерахуванням податків до державного бюджету.

Проведення аналізу фінансових результатів дозволяє визначити сильні та слабкі сторони обліку, які впливають на кінцеве значення показника прибутку або збитку підприємства.

Аудит фінансових результатів діяльності підприємства проводиться з метою перевірки законності та правильності формування, обліку та повноти відображення у звітності підприємства.

Метою дослідження є аналіз сучасних положень обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів, як теоретичних так і методологічних, з метою їх обґрунтування та розробки теоретичних положень удосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу обліку та аудиту.

Завдання, що були поставлені з метою досягнення встановленої мети:

- визначити поняття фінансових результатів та надати їх класифікацію;
- дослідити існуюче нормативно-правове забезпечення регулювання обліку фінансових результатів;
- розкрити суть категорії витрати» та «доходи» та дослідити їх вплив на фінансові результати;
- надати оцінку залежності фінансових результатів від об'єму витрат та доходів підприємства;
- визначити методiku обліку та аудиту фінансових результатів;

— визначити процедури проведення аудиту фінансових результатів та виділити основні моменти організації процесу проведення аудиторської перевірки.

Об'єктом дослідження є фінансова звітність АТ «НАК «Нафтогаз України».

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та організаційні основи обліку та аудиту фінансових результатів в АТ «НАК «Нафтогаз України».

Методи дослідження, що були використані у роботі:

— абстрактно – логічний – використовується для визначення особливостей організаційного процесу аналізу фінансового стану підприємства та його впливу на процес обліку та аудиту;

— індукції і дедукції – використовується з метою порівняння і розкриття сутності фінансового результату, як об'єкту обліку.

— синтезу, аналізу та спостереження – використовується з метою дослідження стану методологічного забезпечення обліку, аналізу та аудиту фінансового стану суб'єкта господарювання.

Інформаційною базою для написання роботи слугує нормативно-правова база, праці вітчизняних науковців, що розкривають проблеми організації та методики ведення обліку фінансових результатів у своїх працях, матеріали Українських конференцій а окрема фінансова звітність АТ «НАК «Нафтогаз України».

Структура роботи складається з: вступу, 3-х розділів, висновків, списку використаних джерел, який налічує 69 позицій та 5-ти додатків. Загальний обсяг роботи складає 107 сторінок, включаючи вступ, розділи та висновки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Поняття фінансових результатів, їх класифікація та оцінка

В сучасних економічних умовах діяльність підприємств неможливо уявити без залучення відповідних ресурсів, а саме: фінансових, матеріальних, нематеріальних та трудових. Ефективне використання відповідних ресурсів призводить до досягнення основної цілі ведення господарювання – прибуток. Дані ресурси відображаються у фінансових результатах підприємств.

Фінансові результати характеризують досить великий спектр аспектів діяльності суб'єкта господарювання: продуктивність праці, рівень використання основних засобів, таких ресурсів, як: трудові, матеріальні і грошові, собівартість реалізованої продукції, її якість, обсяг та ціни реалізації продукції, тощо [43]. Аналіз даних аспектів дає змогу максимально ефективно розподілити необхідні ресурси для покращення результатів ведення господарської діяльності.

Виходячи з того, що однією з головних передумов формування відповідних напрямів обліку, аналізу та здійснення своєчасного управлінського впливу, з метою підвищення ефективності діяльності підприємств – є розуміння самого поняття «фінансові результати». Пропонується детальний розгляд даного поняття відповідно до думок різних авторів.

Бутинець Ф. Ф. у своєму підручнику визначив фінансові результати як «прибуток або збиток організації. Співставлення доходів та витрат підприємства відображених у звіті» [11].

Білик Т. О. у своїй монографії надав більш розширену відповідь, відповідно до якої фінансові результати – це «прибуток або збиток суб'єкта господарювання, що визначається як різниця між сукупними доходами та

витратами підприємства і за позитивного його результату представляє додаткову вартість, є одним із джерел фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства, основним критерієм оцінки її ефективності» [6].

У порівнянні із попередніми авторами Скасюк Р. В. у своїй роботі надав дещо інше визначення, а саме: «фінансовий результат – це якісний та кількісний показник результативності господарської діяльності підприємства» [64].

Філімоненков О. С. зазначає, що це «різниця між загальною сумою доходів і витрат на виробництво і реалізацію продукції, тобто його формування відбувається внаслідок взаємодії багатьох компонентів як з позитивним, так і з негативним значенням» [68].

Пипко В. А. у своєму підручнику «Настільні книга бухгалтера та аудитора» визначив «фінансові результати» як «економічний підсумок виробничої діяльності суб'єктів господарювання, що виражається у вартісній (грошовій) формі і є фінансовими результатами» [48].

Вороніна О. О. зазначає: якісна характеристика фінансово-господарської діяльності, яка в цілому характеризує результат економічних відносин підприємства [15]

Ткаченко Н. М. у своїй роботі визначила, що фінансовий результат – це доходи діяльності підприємства за вирахуванням витрат діяльності [67]

Аналізуючи визначення надані науковцями, визначаємо, що, як правило, фінансовий результат трактується у вигляді співставлення доходів і витрат. Це може бути прибутком або збитком, що призводить до зростання (прибуток) або зменшення (збиток) власного капіталу.

Визначення, наведені вище, розглядаються не тільки з облікового, а ще з економічного аспекту. В обох випадках це співвідношення доходів і витрат, але економічний аспект має відмінну рису.

В економічній теорії існує не один підхід для визначення доходу. Існує альтернативна теорія визначення доходу підприємстві, відповідно до якої

дохід поділяється на альтернативний та фактичний. Фактичні доходи – це реальні доходи, які визначаються у вигляді валової виручки від реалізації товарів (робіт, послуг). Альтернативний дохід – це можливий дохід, який підприємство отримає у разі інвестування або зміни діяльності.

Зазвичай, альтернативний дохід визначається з метою визначення майбутньої економічної ефективності від інвестування, зміни діяльності підприємства та інше.

Відповідно до облікового аспекту, оперуються тільки реальні показники звітного періоду для оптимальної оцінки фінансового стану підприємства.

Визначення витрат, згідно з економічним аспектом, залежить від розподілу витрат на зовнішні та внутрішні. Зовнішні витрати складаються з платежів зовнішнім постачальникам.

Різницею між сукупним доходом та зовнішніми витратами є бухгалтерський прибуток. До даного прибутку не включені внутрішні витрати, тобто ті, що пов'язані з ресурсами підприємства.

Рівновага між економічним та обліковим аспектами характеризують конкурентоспроможність підприємства на ринку.

Отже, фінансовий результат являє собою різницю між доходами та витратами підприємства. З цього можна виділити основну класифікацію фінансових результатів: позитивний, нульовий та негативний. Позитивний фінансовий результат є прибутком, а негативний – збитком.

Загальна класифікація фінансових результатів наведена у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Класифікація фінансових результатів

Класифікаційна ознака	Вид
1	2
Період формування	Майбутній; Минулий; Звітний.
Відповідність	Плановий, Недоотриманий; Надлишковий.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Зміст	Економічний; Бухгалтерський; Податковий.
Група доходів	Цільові; Нейтральні; Додаткові.
Джерела формування	Від реалізації, від володіння активами та від зміни цін
Спосіб використання	Позитивний; Негативний; Нульовий.
Характер використання	Розподілений та нерозподілений.
Ціль управління	Вертикальне групування; Горизонтальне групування.
Вид діяльності	Операційна діяльність; Інвестиційна діяльність; Фінансова діяльність; Надзвичайна діяльності.
Методика розрахунку прибутку	Валовий; Чистий; Маржинальний; Загальний; Сукупний.

Джерело: побудовано на підставі [66]

За допомогою наведеної класифікації можна провести аналіз фінансовий результатів діяльності підприємства. Існує не один підхід для проведення аналізу фінансових результатів підприємства (таб. 1.2).

Таблиця 1.2 – Основні підходи до аналізу фінансових результатів

Автор	Виділений напрям аналізу
1	2
Савицька Г. В.	1. Проведення оцінки динаміки абсолютних показників фінансових результатів: прибутку і рентабельності. 2. Визначення впливу окремих чинників на прибуток та рентабельність. 3. Визначення та оцінка наявності можливих резервів росту прибутку та рентабельності. 4. Проведення аналізу порогового рівня прибутку. [62]

Продовження таблиці 1.2

1	2
Фальченко О. О.	1. Проведення порівняльного аналізу фінансових показників звітного періоду та періоду, що є попереднім до звітного. 2. Проведення оцінки динаміки, обсягів, якості та структури фінансових результатів. 3. Проведення аналізу щодо ефективності здійснення господарської діяльності суб'єктом господарювання. 4. Проведення досліджень щодо структури та динаміки прибутку суб'єкта господарювання [4].
Мец О. В.	1. Проведення аналізу коефіцієнтів щодо всіх наявних видів прибутку. 2. Проведення аналіз витрат та доходів суб'єкта. 3. Проведення аналізу рентабельності. 4. Проведення оцінки фінансового стану підприємства [29].
Іванець М. В.	1. Проведення аналізу відносних показників, що дають характеристику о прибутковості суб'єкта господарювання. 2. Визначення факторів, що мають окремий вплив на показник результату. 3. Прогнозування майбутніх результатів, з метою виявлення загальної тенденції динаміки показників, що мають на них вплив. 4. Порівняння фактичної та планової позицій звітності [22].
Литвин Б М., Стельмах М. В.	1. Оцінка динаміки й складу фінансових результатів; 2. Факторний аналіз прибутку від операційної діяльності; 3. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу виробництва та прибутку; 4. Аналіз рентабельності підприємства [27].

Джерело: побудовано на підставі [16]

Узагальнюючи наведені дані (див. таб. 1.2) можна виділити основні напрями аналізу, а саме:

- проведення оцінки рівня, динаміки й структури фінансових результатів суб'єкта господарювання та показників, що їх формують: доходів і витрат;
- проведення аналізу результатів діяльності суб'єкта господарювання від операційної діяльності, що є основою діяльності даного суб'єкта;
- визначення впливу базових факторів, що мають відповідний вплив на формування фінансового результату суб'єкта господарювання;
- проведення аналізу рентабельності [53].

Завданнями оцінки фінансового результату є:

- проведення оцінки динаміки показників прибутку та рентабельності;
- визначення окремих факторів, що мають вплив на рівень показників рентабельності (їх напрям та розмір);
- виявлення резервів зростання показників прибутку та рентабельності;
- розробка заходів впровадження та використання необхідних резервів.

Отже, фінансовий результат являє собою приріст (або зменшення) власного капіталу підприємства. Прибуток є основним фінансовим результатом підприємства, збільшення якого характеризує примноження фінансових ресурсів та зростання фінансових результатів. Збиток – втрата фінансових ресурсів підприємства. У випадку, якщо підприємство має регулярний збитковий результат діяльності, то, як результат, буде використано весь обсяг наявних у суб'єкта господарювання фінансових ресурсів, що, в кінцевому результаті провадження діяльності, стане основною з причин банкрутства.

1.2. Державне регулювання фінансових результатів діяльності підприємства

У сучасному середовищі функціонування суб'єктів господарювання тісно пов'язане з нормативно-правовим регулюванням. Наявність системи контролю якості та правильності ведення обліку суб'єктів господарювання дозволяє створювати умови чесної конкуренції.

В Україні загальна методологія, що керує ведення бухгалтерського обліку, здійснюється за встановленою структурою нормативно-правового регулювання, що складається з 4-х рівнів (рис. 1.1).

Відповідно до структури (див. рис.1.1), першим в структурі нормативного забезпечення є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996 від 16.07.1999 р. який є базою для визначення найбільш суттєвих питань обліку [54].

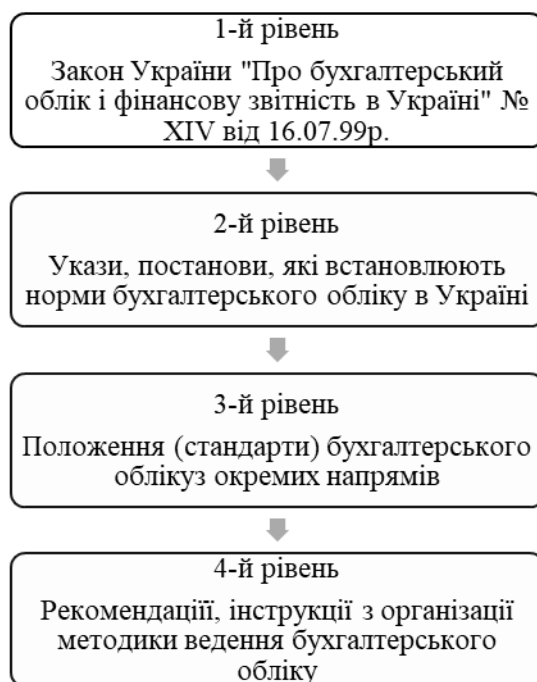


Рисунок 1.1- Структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Деталізоване пояснення окремих питань облікової політики наводиться у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО). До таких положень, що є регуляторами обліку фінансових результатів, відносять:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- НП(С)БО 15 «Доходи»;
- НП(С)БО 16 «Витрати».

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає такі аспекти: мету, склад та принципи підготовки фінансової звітності. Дане положення визначає вимоги до визнання елементів фінансової звітності.

За НП(С)БО є відповідні форми фінансової звітності, що, за своєю структурою, є максимально наближеними до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) (Додаток 1 до НП(С)БО):

- баланс (звіт про фінансовий стан);
- звіт про фінансові результати (звіт про сукупні доходи);
- звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);

— звіт про власний капітал [55].

Баланс відображає: активи, зобов'язання та власний капітал.

Звіт про фінансові результати розкриває: інформація про доходи, витрати, прибутки та збитки, інший сукупний дохід.

Звіт про рух грошових коштів містить в своєму складі дані про: рух грошових коштів протягом звітного періоду відповідно до діяльності суб'єкта господарювання (операційної, фінансової та інвестиційної). Даний звіт складається або прямим, або непрямим способом із застосуванням відповідної форми звіту.

Звіт про власний капітал розкриває інформацію про зміни у складі власного капіталу, що відбулись протягом звітного періоду. Необхідно надавати звіт у двох екземплярах, з метою проведення порівняльного аналізу, де пер-ший за звітний період, а другий – за попередній.

Підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності і відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності [55].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 15 «Дохід» [56].

Відповідно до цього положення: дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [56].

Не визнаються доходами:

— сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов’язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

— сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

— сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

— сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

— сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

— надходження, що належать іншим особам;

— надходження від первинного розміщення цінних паперів;

— сума балансової вартості валюти [56].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає НП(С)БО 16 «Витрати» [58].

Відповідно до цього положення відображення в обліку витрат відбувається одночасно із зменшенням активів (збільшенням зобов’язань).

Не визнаються витратами:

— платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

— попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

— погашення одержаних позик.

— інші зменшення активів або збільшення зобов’язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Національного положення (стандарту).

— витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

— балансова вартість валюти [58].

Відповідно до Наказу Міністерства Фінансів України (МФУ) № 291 від 30.11.99 р. зареєстровано план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [57].

Даний наказ зазначає, що план рахунків застосовується юридичними особами незалежно від форм власності, організаційно-правової форми та виду діяльності.

Підприємства, організації та інші юридичні особи мають право вводити нові синтетичні рахунки до Плану рахунків МФУ за відповідними клопотаннями щодо обліку специфічних операцій.

У відповідності із потребами, підприємства самостійно мають право вводити субрахунки до синтетичних рахунків.

План рахунків бухгалтерського обліку має певну структуру поділу на класи:

- 1-й клас рахунків – Необоротні активи;
- 2-й клас рахунків – Запаси;
- 3-й клас рахунків – Кошти, розрахунки та інші активи;
- 4-й клас рахунків – Власний капітал та забезпечення зобов'язань;
- 5-й клас рахунків – Довгострокові зобов'язання;
- 6-й клас рахунків – Поточні зобов'язання;
- 7-й клас рахунків – Доходи і результати діяльності;
- 8-й клас рахунків – Витрати за елементами;
- 9-й клас рахунків – Витрати діяльності;
- 0-й клас рахунків – Позабалансові рахунки [57].

Національні стандарти бухгалтерського обліку надають достатню інформацію для ведення обліку підприємства, та з глобалізацією фінансових ринків та торгових операцій виникає необхідність єдиних світових підходів до складання фінансової звітності, що відображають Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти носять рекомендований характер та не є обов'язковими для використання. На відміну від національних стандартів МСФЗ передбачає використання професійного судження, з метою визнання, оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Базові вимоги щодо фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів наведено у МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів».

Метою МСФЗ 1 є визначення основ подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їх співвідношення з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Також, даний стандарт установлює загальні вимоги подання фінансової звітності, настанови щодо структури та мінімальні вимоги щодо змісту [33].

Повний комплект фінансової звітності відповідно до МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» включає:

- звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- звіт про сукупні доходи за період;
- звіт про зміни у власному капіталі за період;
- звіт про рух грошових коштів за період;
- примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;
- звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він пере класифікує статті своєї фінансової звітності;
- класифікує статті своєї фінансової звітності [33].

Податковий кодекс України (далі «ПКУ») від 02.12.2010 №2755-VI (за редакцією від 28.10.2022р.) надає інформації щодо податку на прибуток, який має прямий вплив на об'єм чистого прибутку підприємства.

Податок на прибуток сплачується за базовою ставкою 18%. Ставка податку може становити 15% від прибутку нерезидента, що було отримано в результаті продажу (або відчуження) інвестиційних активів, перелік яких наведено у пп. «е» пп. 141.4.1 ПКУ [39].

Згідно з ПКУ об'єктом податку на прибуток є саме на прибуток, але інколи об'єктом може бути дохід. У випадку, якщо об'єктом оподаткування є дохід, ставки податку встановлюються на рівні:

- 18% із доходу, що було отримано шляхом провадження букмекерської діяльності, азартних ігор, включаючи казино (є додатковим до сплати разом із податком на прибуток за ставкою 18%);

- 10% із доходу, що було отримано шляхом провадження діяльності у сфері азартних ігор із використанням гральних автоматів (є додатковим до сплати разом із податком на прибуток за ставкою 18%);

- 3% з доходу, що було отримано страховиками шляхом провадження загального страхування;

- 0% з доходу, що було отримано страховиками шляхом провадження діяльності у сфері страхування життя, медичним та пенсійним страхуванням;

- 0%, 4%, 5%, 6%, 10%, 12%, 15%, 18% та 20% від доходу юридичної особи, що не є резидентом;

- 30% від доходу, отримано шляхом провадження діяльності з випуску та проведення лотерей;

- 9% від доходу, що було отримано під час провадження діяльності резидентами Дія Сіті (відповідно до Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки України» № 1667-IX від 15.07.2021 р.) [50].

Податок на прибуток нараховується на позитивний фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання.

ПКУ встановлено коригування фінансового результату до оподаткування на:

- різниці, які виникають у випадку нарахування амортизації на необоротні активи;
- різниці, які виникають в наслідок формування резервів (забезпечень);
- різниця, які виникають в результаті здійснення фінансових операцій [50].

Формування фінансових результатів діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб достатньо трудомісткий процес. З метою структуризації та класифікації елементів формування фінансових результатів Міністерство фінансів України забезпечило нормативно-правове регулювання ведення обліку. Дане регулювання, що складається з Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та відповідних нормативних положень надає інформацію щодо класифікації та правил обліку відповідних елементів фінансових результатів та їх подальше відображення у фінансовій звітності.

1.3. Макроекономічний аналіз фінансових результатів діяльності підприємств України

Фінансові результати підприємства характеризуються чистим прибутком або збитком, отриманим в результаті діяльності. Чистий прибуток підприємства визначається шляхом різниці між прибутком до оподаткування та розміром податку на прибуток. Отримання прибутку характеризує ефективність діяльності підприємства у звітному періоді, однак підприємство фізично не може працювати з однаковою ефективністю.

На формування прибутку впливає достатня кількість чинників, у тому числі регіональне розташування.

Дані для дослідження взято з сайту Державної служби статистики України [18].

Розглянемо такі регіони: Харківська, Полтавська та Дніпропетровська області. Дані області порівнюються за розміром чистого прибутку (збитку) відповідних років та їх частки в загальному обсязі по Україні (таб. 1.3).

Таблиця 1.3– Чистий прибуток(збиток) підприємств за відповідним регіонами за 2014-2020 рр.

Рік	Харківська область		Харківська область		Полтавська область		Дніпропетровська область	
	тис. грн	У % до підсумку	тис. грн	У % до підсумку	тис. грн	У % до підсумку	тис. грн	У % до підсумку
1	2	3	4	5	6	7	8	9
2014	-590066,9	100,0	-7591,5	1,3	-3788,8	0,6	-61953,9	10,5
2015	-373516,0	100,0	-4271,3	1,1	3852,5	-1,0	-49506,1	13,3
2016	29705,0	100,0	2336,4	7,9	7648,4	25,7	1308,6	4,4
2017	168752,8	100,0	7600,3	4,5	10460,6	6,2	38226,5	22,7
2018	288305,5	100,0	11360,2	3,9	10653,5	3,7	28650,0	9,9
2019	523779,0	100,0	10288,6	2,0	18889,1	3,6	53970,3	10,3
2020	68054,9	100,0	10900,5	16,0	22874,7	33,6	35354,5	51,9

Джерело: сформовано автором на основі даних статистичної звітності [18]

Наведені регіони мають спільні обласні кордони та мають ведуть активну підприємницьку діяльність.

Найгірший показник чистого прибутку (збитку) спостерігається в 2014 році. Тобто, у 2014 році збиткові фінансові результати перевищили прибуткові. Основною причиною такого погіршення є збройне вторгнення Російської Федерації на територію України та тимчасова окупація Донецької та Луганської областей, та анексія півострова Крим.

За оцінкою іноземних центрів, починаючи з 2014 року загальний обсяг невиробленої продукції становить до 40 млрд. дол. США, що становить, приблизно, 19,9% України до моменту вторгнення.

Як наслідок, економічна ситуація стала більш нестабільною, в результаті чого велика кількість підприємств об'явила себе банкрутами.

Динаміка змін показника чистого прибутку (збитку) підприємств за регіонами наведене на рисунку 1.2.

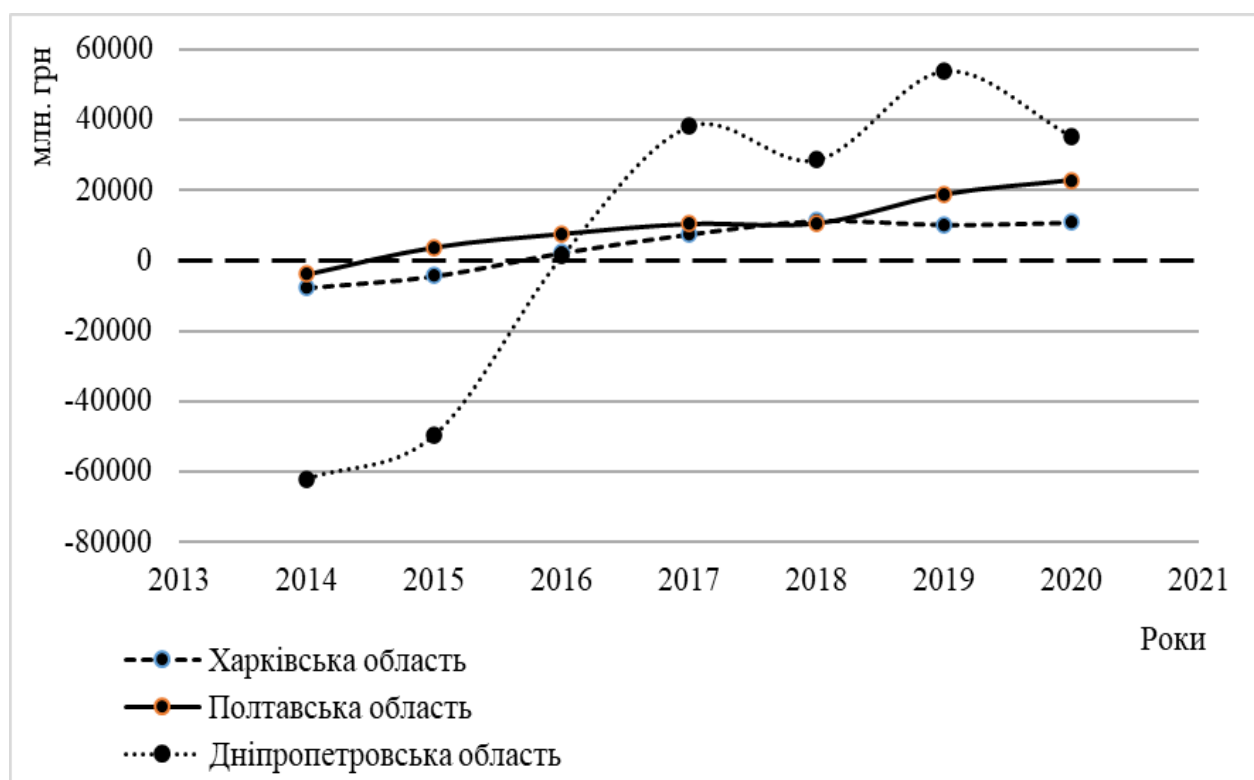


Рисунок 1.2 – Динаміка зміни показника чистого прибутку (збитку) підприємств по регіонам в період 2014 – 2020 рр.

Динаміка змін показника чистого прибутку (збитку) підприємств за регіонами (див. рис.1.2) протягом наступних 5 років показує, що фінансові результати діяльності підприємств зростають майже у геометричній прогресії. Найбільших змін показника чистого прибутку зазнали підприємства Дніпропетровської області.

У 2020 році показники чистого прибутку (збитку) по Україні зменшуються у порівнянні із попередніми періодами. Основною причиною такого зменшення є епідемія коронавірусної інфекції. Однією з умов боротьби з даною хворобою є карантинні обмеження, наслідком яких є пониження попиту на послуги підприємств, збільшення витрат ведення підприємницької діяльності та інші економічні наслідки.

Динаміка змін показника чистого прибутку підприємств за регіонами наведена на рисунку 1.3

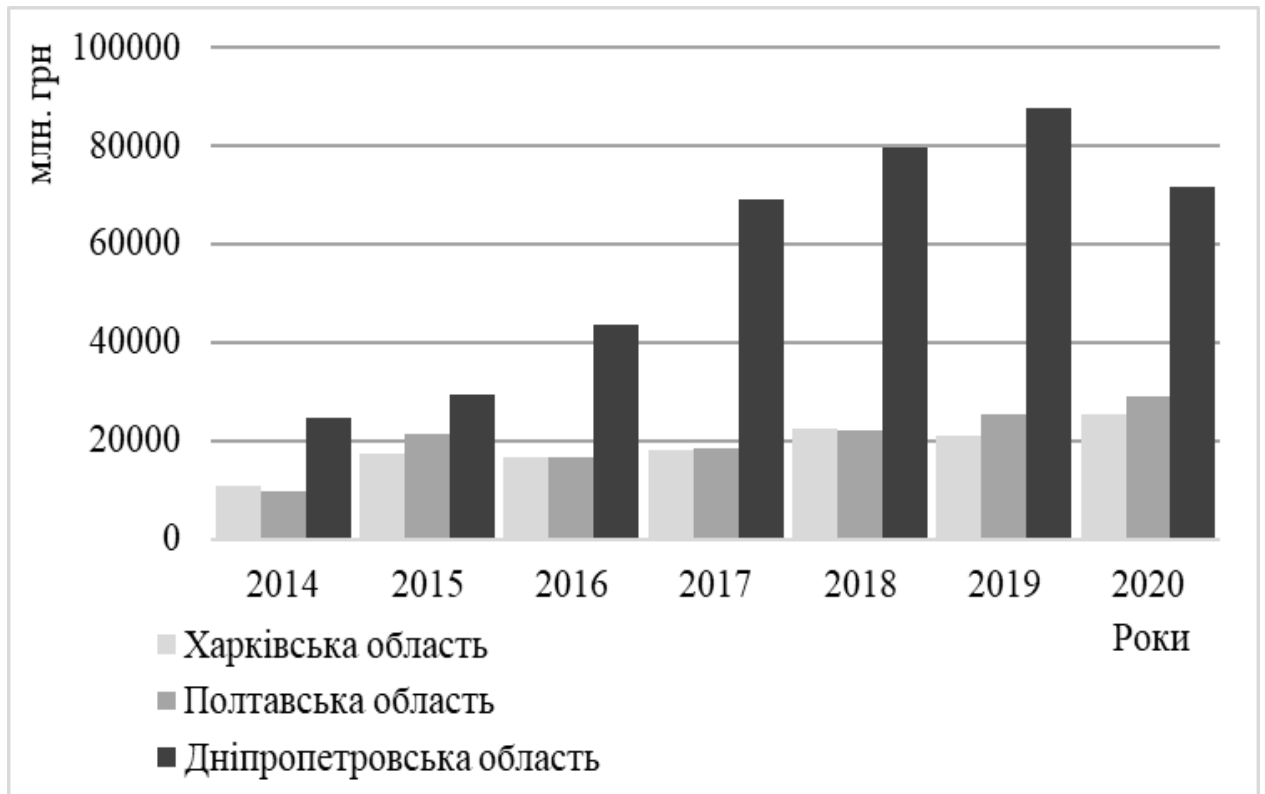


Рисунок 1.3 – Порівняльна динаміка показника чистого прибутку підприємств по регіонам в період 2014 – 2020 рр.

Порівнюючи динаміку змін показника чистого прибутку за регіонами (див. рис. 1.3) можна зробити висновок про найменшу динаміку в Полтавській області, помірну в Харківській і досить швидку у Дніпропетровській. У 2020 році саме Дніпропетровська область має значне зменшення показника чистого прибутку, на відміну від повільного, але сталого збільшення показника у Харківській та Полтавській областях.

Динаміка змін показника збитку підприємств за регіонами наведена на рисунку 1.4

Порівнюючи динаміку змін показника збитку за регіонами (див. рис. 1.4) можна зробити висновок, що з 2014 року спостерігається зменшення збитковості підприємств. У 2018 році спостерігається цікаве збільшення збитковості у Харківській та Дніпропетровській областях, що зменшується впродовж наступних років. У Полтавській області прослідковується збільшення показника збитковості протягом 2019 та 2020 рр..

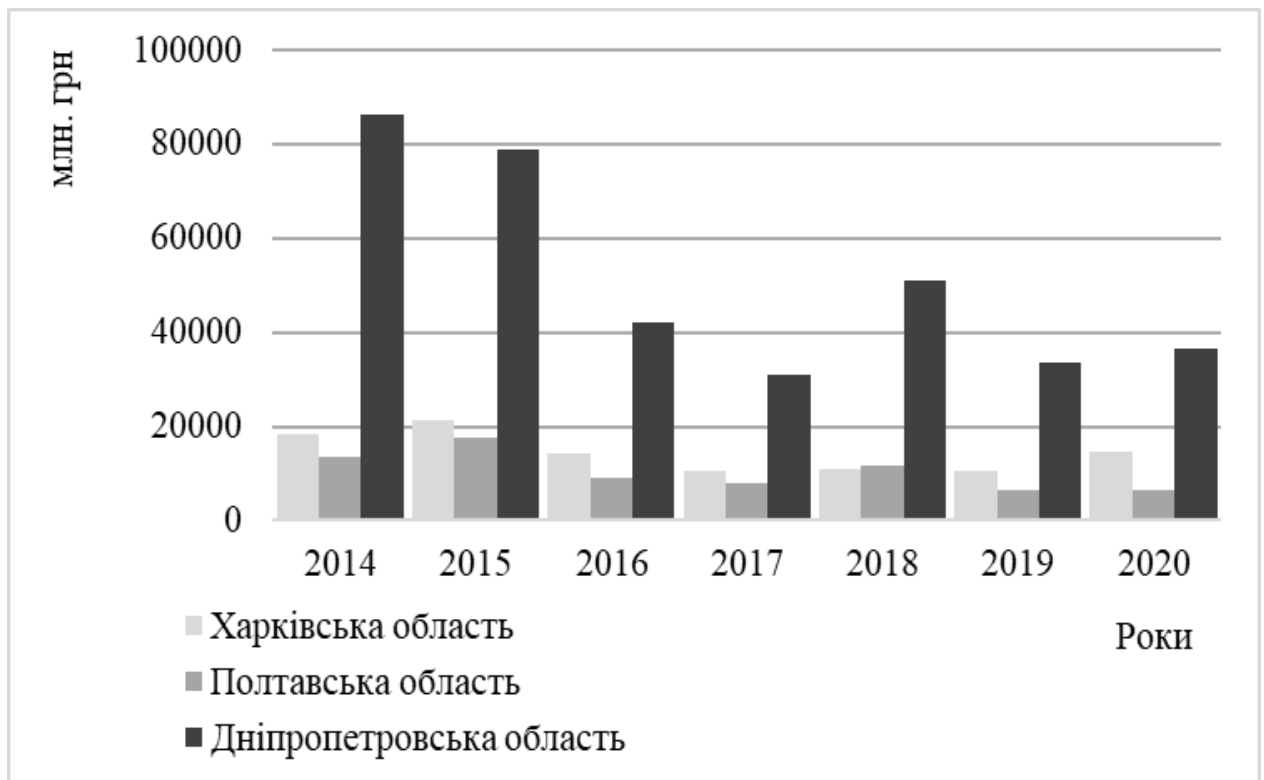


Рисунок 1.4 – Порівняльна динаміка показника збитку підприємств по регіонам в період 2014 – 2020 рр.

Даний аналіз показників чистого прибутку (збитку) було зроблено на основі даних регіональної статистики, базуючись на статистичних даних окремих регіонів.

Для більш детального ознайомлення та аналізу, пропонується провести аналіз показника чистого прибутку (збитку) підприємств на прикладі промислової ланки діяльності в Україні, а саме на прикладі показників сектору добування: добування сирої нафти та природного газу.

Даний сектор був обраний виходячи з того, що Україна має значні запаси природного газу. Видобуток природного газу та нафти дозволяє не тільки зменшити тарифи для населення, але й приваблює іноземних інвесторів.

За даними статистики, у період 2014-2021 років (таб. 1.4) сектор промисловості зазнав найбільшого ураження саме у 2014 році, у зв'язку з тим, що частина Української промисловості знаходилась на території Донецької області.

Таблиця 1.4 – Чистий прибуток(збиток) підприємств за відповідними регіонами за 2014-2020 рр.

Рік	Україна		Промисловість, в т.ч.		Добування сирової нафти та природного газу	
	одиниць	у % до підсумку	одиниць	у % до підсумку	одиниць	у % до підсумку
1	2	3	4	5	6	7
2014	-590066,9	100	-178730,9	30,3	-9638,7	5,4
2015	-373516,0	100	-188267,9	50,4	-1950,3	1,0
2016	29705,0	100	-24724,7	-83,2	12428,8	-50,3
2017	168752,8	100	56124,0	33,3	43150,2	76,9
2018	288305,5	100	109288,8	37,9	49703,2	45,5
2019	523779,0	100	133701,6	25,5	27529,4	20,6
2020	68054,9	100	-47212,0	-69,4	16668,1	-35,3
2021	885276,5	100	361115,2	40,8	40906,9	11,3

Джерело: сформовано автором на основі даних статистичної звітності [18]

Динаміка змін показника чистого прибутку (збитку) підприємств від видобування сирової нафти та природного газу наведена на рисунку 1.5.

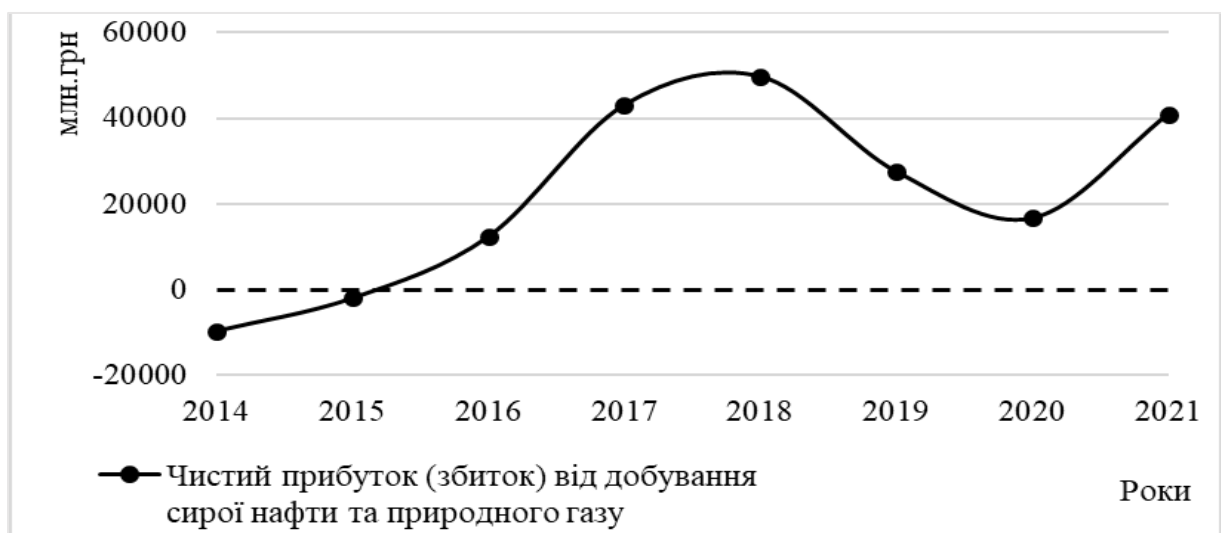


Рисунок 1.5 – Динаміка зміни показника чистого прибутку (збитку) підприємств від добування сирової нафти та природного газу 2014 – 2021 рр.

Відслідковуючи динаміку змін показника чистого прибутку (збитку) підприємств від видобутку сирової нафти та природно газу (див. рис.1.5), виявлено, що найменший показник після збільшення показника з 2014 року

зафіксовано у 2020 році. Порівняльна динаміка показника чистого прибутку та збитку підприємств наведена на рисунку 1.6.

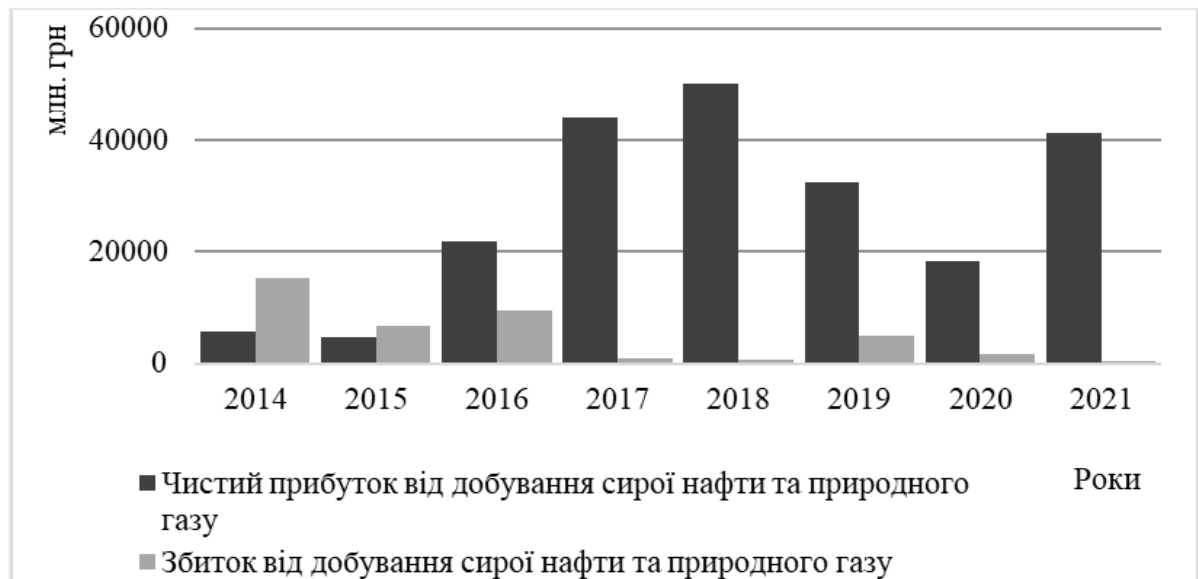


Рисунок 1.6 – Порівняльна динаміка показників чистого прибутку та збитку підприємств від добування сирої нафти та природного газу 2014 – 2021 рр.

Аналізуючи порівняльну динаміку (рис.1.6) можна зробити висновок, що погіршення показника спровоковано збільшенням збитку від добування природного газу та сирої нафти. Скоріш за все, основною причиною є наявність невеликої кількості нафтових родовищ та зменшення її видобутку. Зменшення видобутку пов'язане з виснаженням родовищ.

Найбільшою компанією в Україні по видобутку природного газу та конденсату є АТ «НАК «Нафтогаз України». Основною метою якої є розробка родовищ та оптимізація видобутку.

1.4. Організаційно-економічна характеристика АТ «НАК «НАФТОГАЗ»

Акціонерне товариство „Національна акціонерна компанія „Нафтогаз України“ (надалі – „Нафтогаз України“, „Материнська компанія“ або

„Компанія“) засноване у 1998 році згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 25 травня 1998 року № 747 [44].

Компанія є власністю держави Україна. Функцію управління над корпоративними правами держави здійснює Кабінет Міністрів України (КМУ). КМУ також наділено виконувати повноваження загальних зборів акціонерів та призначати Наглядову раду, в обов’язки якої входить контроль та регуляція діяльності Правління [44].

Нафтогаз України з урахуванням дочірніх підприємств у своєму складі (надалі разом – „Група“) є вертикально інтегрованою нафтогазовою Групою. Основна діяльність Групи складається з таких операцій, як: видобутку природного газу та нафти, розвідки нових напрямків газопостачання, транспортування та зберігання нафти і газу, а також продажу природного газу та скрапленого природного газу своїм споживачам. Компанія є власником відповідних частин статутного капіталу у різних підприємствах, що формують собою національну систему із виробництва, переробки, постачання, транспортування і зберігання природного газу, газового конденсату та нафти[44].

Основні дочірні підприємства та спільна діяльність представлені у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Основні бізнес-одинці в складі «Нафтогаз України» [1]

Назва/вид діяльності	Частка володіння*, %	Дочірнє підприємство/ Спільна діяльність	Країна реєстрації
1	2	3	4
Розвідка та видобування			
АТ «Укргазвидобування»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
Зберігання природного газу			
АТ «Укртрансгаз»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
Транзит і транспортування нафти			
АТ «Укртранснафта»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
АТ «Укрспецтрансгаз»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
АТ «Укравтогаз»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
Оптова торгівля нафтою, газом і продуктами їх переробки			
ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз Трейдинг»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
Naftogaz Trading Europe AG	100,00	Дочірнє підприємство	Швейцарія
Роздрібна торгівля нафтою, газом і продуктами їх переробки			

Продовження таблиці 1.5

1	2	3	4
ТОВ «Газопостачальна компанія «Нафтогаз України»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
ДК «Газ України»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
ВАТ «Кіровоградгаз»	51,0	Дочірнє підприємство	Україна
Теплова енергія			
ТОВ «Нафтогаз Тепло»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
Інше			
ПАТ «Укрнафта»	50,00 + 1 акція	Дочірнє підприємство	Україна
Петросанан, спільна діяльність з Арабською Республікою Єгипет та Єгипетською генеральною нафтовою корпорацією	50,00	Спільна діяльність	Єгипет
ДП «Закордоннафтогаз»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
ПАТ «Донецькоблгаз»	88,18	Дочірнє підприємство	Україна
ТОВ «Надра Юзівська»	100,00	Дочірнє підприємство	Україна
* - станом на 31.12.2021 р.			

Джерело: побудовано на підставі [44]

Дослідимо структуру й динаміку фінансового стану «Нафтогаз України» (таб. 1.6).

Таблиця 1.6 - Аналітичний баланс підприємства доповнений показниками структури та динаміки «Нафтогаз України»

Показники	31 грудня 2020р.		31 грудня 2021 р.		Абсолютна зміна (+;-)	Зміна питомої ваги статей активу(%)
	тис. грн	в % до підсумку	тис. грн	в % до підсумку		
1	2	3	4	5	6	7
Актив						
Необоротні активи	295094489,0	72,2%	326134422,0	71,9%	31039933,0	-0,3%
Оборотні активи, в т. ч.:	113760292,0	27,8%	127396427,0	28,1%	13636135,0	0,3%
- у виробництві	31726765,0	7,8%	22089849,0	4,9%	-9636916,0	-2,9%
- в обігу	82033527,0	20,1%	105306578,0	23,2%	23273051,0	3,2%
Разом	408854781,0	100,0%	453530849,0	100,0%	44676068,0	-
Пасив						
I. Власний капітал	314526351,0	76,9%	355296141,0	78,3%	40769790,0	1,4%
II. Довгострокові зобов'язання	54386694,0	13,3%	40806539,0	9,0%	-13580155,0	-4,3%
III. Поточні зобов'язання	39941736,0	9,8%	57428169,0	12,7%	17486433,0	2,9%

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4	5	6	7
Разом	408854781,0	100,0%	453530849,0	100,0%	44676068,0	-

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємства (додаток А)

За наданими даними (див. таб. 1.6) спостерігається зменшення обсягу оборотних активів у виробництві на 9 636,9 млн. грн..

Аналізуючи пасив балансу, можна відмітити зменшення обсягу довгострокових зобов'язань на 1 358,0 млн. грн., що складає 4,3% питомої ваги пасивів балансу.

Також, у частині пасиву балансу спостерігається невелике збільшення власного капіталу та поточних зобов'язань на 1,4% та 2,9% відповідно, що характеризується частковим збільшенням додаткового капіталу підприємства та збільшення запозичених коштів.

Для більшого розуміння економічної характеристики підприємства проведемо аналіз фінансової стійкості підприємства на основі вхідних даних, що наведено у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 - Вхідні дані для розрахунку показників фінансової стійкості «Нафтогаз України»

Показники	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3
Власний капітал	314 526 351,0	355 296 141,0
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	54 386 694,0	40 806 539,0
Поточні зобов'язання і забезпечення	39 941 736,0	57 428 169,0
Необоротні активи	295 094 489,0	326 134 422,0
Оборотні активи	113 760 292,0	127 396 427,0
Баланс	408 854 781,0	453 530 849,0

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємства (додаток А)

Коефіцієнт автономії характеризує те, наскільки підприємство є незалежним від зовнішніх запозичень (1.1).

$$K_{\text{авт}} = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Капітал (Підсумок балансу)}} \quad (1.1)$$

Коефіцієнт фінансової стійкості характеризує платоспроможність підприємства в перспективі більше одного року. Даний показник використовується для визначення об'єму власного капіталу на 1 грошову одиницю залученого капіталу (1.2).

$$K_{\text{ФС}} = \frac{\text{Власний капітал} + \text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Капітал (Підсумок балансу)}} \quad (1.2)$$

Коефіцієнт фінансового ризику характеризує об'єм залученого капіталу на 1 грошову одиницю власного капіталу (1.3).

$$K_{\text{ФР}} = \frac{\text{Позиковий капітал}}{\text{Власний капітал}} \quad (1.3)$$

Чистий оборотний капітал (ВОК) характеризує собою фінансову стійкість та ліквідність суб'єкта господарювання, на базі визначення суми власних джерел фінансування оборотних ресурсів після виключення зобов'язань (1.3).

$$\text{ВОК} = \text{Оборотні активи} - \text{Короткострокові зобов'язання} \quad (1.4)$$

Коефіцієнт забезпеченості власними коштами характеризує об'єм власних джерел, що формують оборотні активи суб'єкта господарювання на 1 одиницю активів (1.5).

$$K_{\text{звк}} = \frac{\text{Власний капітал} - \text{Необоротні активи}}{\text{Оборотні активи}} \quad (1.5)$$

Результати розрахунку вищенаведених показників фінансової звітності наведено в табл. 1.8

Таблиця 1.8 –Зведені показники фінансової стійкості «Нафтогаз України»

Показник	Нормативне значення	На початок періоду	На кінець періоду	Абсолютна зміна
1	2	3	4	5
Коефіцієнт автономії	> 0,5	0,77	0,78	0,01
Коефіцієнт фінансової стійкості	>0,7 - 0,8	0,90	0,87	-0,03
Коефіцієнт фінансового ризику	≈ 1	0,13	0,16	0,03
Чистий оборотний капітал (ВОК)	-	73 818 556,0	69 968 258,0	-3 850 298,0
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	> 0,1	0,17	0,23	0,06

Джерело: розраховано автором на основі таблиці 1.7

Аналізуючи розраховані показники, спостерігається зменшення коефіцієнта фінансової стійкості. Незважаючи на те, що значення показника в межах норми, загальна динаміка об'єму власного капіталу на 1 грн. залученого капіталу має негативну тенденцію. Коефіцієнт має позитивну тенденцію, але, незважаючи на це, не входить в межі норм.

За коефіцієнтом оборотності власного капіталу спостерігається негативна динаміка в продовж звітного періоду.

Коефіцієнти автономії та забезпеченості власними оборотними засобами мають позитивну тенденцію та знаходяться в межах норм.

Вхідні дані для розрахунку показників оборотності та рентабельності наведено у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 - Вхідні дані для розрахунку показників оборотності та рентабельності «Нафтогаз України»

Показники	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3
Чистий прибуток	-	13 051 509,0
Власний капітал	314 526 351,0	355 296 141,0
Оборотні активи	113 760 292,0	127 396 427,0
Виручка	121 058 717,0	170 462 230,0
Грошові кошти	33 985 932,0	20 561 938,0
Дебіторська заборгованість	59 042 316,0	80 651 924,0
Кредиторська заборгованість	33 555 926,0	24 368 017,0

Продовження таблиці 1.9

1	2	3
Запаси	31 726 765,0	22 089 849,0
Собівартість продукції	-154 251 594,0	-170 900 500,0
Прибуток від реалізації продукції	6 049 500,0	144 845,0

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємства (додаток А, Б)

Одним із ключових показників прибутковості підприємства є – оборотність. Даний показник використовується для надання характеристики обороту активів, грошових коштів, дебіторської заборгованості та інше.

Коефіцієнт оборотності оборотних активів, використовується для надання користувачу фінансової звітності інформації щодо відношення виручки до 1 грошової одиниці активів(1.6).

$$K_{ооа} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Оборотні активи}} \quad (1.6)$$

Коефіцієнт оборотності грошових коштів, використовується для надання користувачу фінансової звітності інформації щодо ефективності використання грошових коштів відповідного суб'єкта господарювання(1.7).

$$K_{огк} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Грошові кошти}} \quad (1.7)$$

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, використовується для надання користувачу фінансової звітності інформації щодо середнього терміну отримання виплат по дебіторським заборгованостям(1.8).

$$K_{одз} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Дебіторська заборгованість}} \quad (1.8)$$

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів, використовується для надання користувачу фінансової звітності інформації щодо оборотності товарно-матеріальних запасів суб'єкта господарювання(1.9).

$$K_{\text{омз}} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Матеріальні запаси}} \quad (1.9)$$

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості, використовується для надання користувачу фінансової звітності інформації щодо оборотності кредитних суб'єкта господарювання(1.10).

$$K_{\text{окз}} = \frac{\text{Виручка}}{\text{Кредиторська заборгованість}} \quad (1.10)$$

Для надання характеристики, щодо ефективності господарської та фінансової діяльності підприємства використовують показники рентабельності.

Рентабельність продукції надає інформації щодо прибутковості діяльності суб'єкта господарювання від його основної діяльності (1.11).

$$P_{\text{прод}} = \frac{\text{Чистий прибуток (виручка) від реалізації}}{\text{Собівартість реалізації}} \quad (1.11)$$

Рентабельність власного капіталу надає інформації щодо ефективності вкладень суб'єкта господарювання (1.12).

$$P_{\text{власн.кап.}} = \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капіталі}} \quad (1.12)$$

Результати розрахунку вищенаведених показників оборотності та рентабельності наведено в табл. 1.10.

Таблиця 1.10 - Результати розрахунків показників оборотності та рентабельності «Нафтогаз України»

Показник	Нормативне значення	На початок періоду	На кінець періоду	Абсолютна зміна
1	2	3	4	5
Показники оборотності				
Оборотних активів	-	1,06	1,34	0,27
Грошових коштів	-	3,56	8,29	4,73
Дебіторської заборгованості	-	2,05	2,11	0,06
Матеріальних запасів	-	3,82	7,72	3,90
Кредиторської заборгованості	-	3,61	7,00	3,39
Показники рентабельності				
Продукції	-	0,04	0,00	-0,04
Власного капіталу	-	0,00	0,04	0,04

Джерело: розраховано автором на основі таблиці 1.9

За результатами проведених розрахунків спостерігається збільшення оборотності всіх розрахованих сегментів. Показники оборотності оборотних активів та дебіторської заборгованості зазнали невеликого збільшення. В той же звітний період показники оборотності грошових коштів, матеріальних запасів та кредиторської заборгованості значно збільшились.

За даними розрахунку спостерігається зменшення рентабельності щодо продукції, що характеризує зменшення ефективності реалізації продукції. В той же час, спостерігається збільшення показника власного капіталу.

Для отримання інформації щодо здатності суб'єкта господарювання перетворювати свої активи на грошові кошти використовують показники ліквідності.

Дані для розрахунку показників ліквідності наведені в таблиця 1.11.

Таблиця 1.11 - Вхідні дані для розрахунку показника ліквідності «Нафтогаз України»

Показники	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3
Оборотні активи (поточні)	113 760 292,0	127 396 427,0
Грошові кошти	33 985 932,0	20 561 938,0
Дебіторська заборгованість	59 042 316,0	80 651 924,0
Короткострокові зобов'язання	39 941 736,0	57 428 169,0

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємства (додаток А, Б)

Абсолютна ліквідність надає інформацію щодо здатності суб'єкта господарювання погасити заборгованість по короткостроковим кредитам за рахунок наявних на обліку даного суб'єкта грошових коштів та їх еквівалентів в найкоротші терміни (1.13).

$$K_{\text{лікв.абс.}} = \frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Короткострокова заборгованість (поточні забор'язання)}} \quad (1.13)$$

Показник проміжної ліквідності, надає характеристику щодо здатності суб'єкта господарювання погасити заборгованість по короткостроковим кредитам за рахунок наявних на обліку даного суб'єкта грошових коштів та їх еквівалентів та дебіторської заборгованості (1.14).

$$K_{\text{лікв.пром.}} = \frac{\text{Грошові кошти} + \text{Дебіторська заборгованість}}{\text{Короткострокова заборгованість (поточні забор'язання)}} \quad (1.14)$$

Показник загальної ліквідності, надає характеристику щодо здатності суб'єкта господарювання погасити заборгованість по короткостроковим кредитам за рахунок наявних на обліку даного суб'єкта оборотних активів (1.15).

$$K_{\text{лікв.загальна.}} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Короткострокова заборгованість (поточні забор'язання)}} \quad (1.15)$$

Результати розрахунків показників ліквідності наведено в таблиці 1.12.

Таблиця 1.12 – Результати розрахунку показників ліквідності

«Нафтогаз України»

Показник	Нормативне значення	На початок періоду	На кінець періоду	Абсолютна зміна
1	2	3	4	5
Абсолютний	> 0,25 – 0,3	0,85	0,36	-0,49
Проміжний	> 0,7 – 0,8	2,33	1,76	-0,57
Загальний	> 1 – 1,5 – 2,0	2,85	2,22	-0,63

Джерело: розраховано автором на основі таблиці 1.11

За результатами розрахунків, що підприємство має здатність показати свої поточні зобов'язання в найкоротші терміни за рахунок грошових коштів, дебіторської заборгованості та оборотних активів суб'єкта. Також, спостерігається загальне зменшення даних показників з плином звітного періоду.

Загальна характеристика фінансової звітності характеризує прибутковість суб'єкта господарювання з подальшими перспективами розвитку, незважаючи на низьку показників, що мають негативну тенденцію в період 2020-2021 рр.

На даний момент важко спрогнозувати збільшення ефективності функціонування компанії, що пов'язано із неоднозначною ситуацією в країні.

За період трьох кварталів 2022 року компанія понесла збитки не тільки за рахунок ураження критичної інфраструктури видобування природного газу, але й за рахунок розірвання договорів полтавок з країною-агресором.

Для загального розуміння формування фінансових показників результатів діяльності підприємства, необхідно розглянути організацію та методику обліку доходів і витрат, що є формуючими складовими фінансових результатів суб'єкта господарювання: чистого прибутку або збитку.

Висновки за розділом 1

Отже, не існує одного конкретного визначення терміну фінансових результатів, тому доцільно розглянути дане поняття відповідно до думки різних працівників науки. Доцільним є розглядати визначення даного терміну як з бухгалтерського (облікового), так і з економічного напрямків. Але, і в тому, і в наступному випадках загальним є визначення терміну фінансових результатів, як співвідношення доходів звітного періоду із витратами того самого звітного періоду.

Фінансові результати для коректнішого обліку та кращого розуміння мають відповідну класифікацію:

- за періодом із формування;
- за змістом;
- за відповідальністю;
- за відношенням до групи доходів;
- за способами та характером їх використання;
- за відповідними цілями управління;
- за видом діяльності;
- за методикою розрахунку прибутку.

Методика нормативно-правового регулювання обліку фінансових результатів складається з 4-х рівнів, а саме:

- Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996 від 16.07.1999 р., що являє собою базу для визначення найсуттєвіших питань обліку;
- укази та постанови, що за своїм змістом встановлюють норми бухгалтерського обліку;
- положення (стандарти) бухгалтерського обліку, а саме: НП(С)БО№1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО№15 «Доходи» та НП(С)БО№16 «Витрати»;
- відповідні рекомендації та інструкції з організації ведення обліку.

В Україні, відповідно до розглянутих регіонів (див. таб.1.4), спостерігається доволі низький рівень фінансових результатів, а саме показника чистого прибутку (збитку) у 1014 році, протягом наступного розглянутого періоду (див. рис.1.2) спостерігається позитивна динаміка, що зростає майже у геометричній прогресії.

Відповідно до видів діяльності, а саме до виду діяльності промислової ланки, пов'язаною з видобуванням сирої нафти та природного газу, спостерігається зменшення показника збитковості по суб'єктам господарювання, що провадять свою діяльність у сфері видобутку.

При розгляді фінансових результатів видобувних підприємств, доцільним є аналіз діяльності підприємства даної промислової сфери діяльності, а саме АТ «НАК «Нафтогаз України». Дана компанія є найбільшої видобувної компанії в Україні, де головним акціонером є сама держава України. Представником компанії визначено Кабінет Міністрів України. Компанія має окремі бізнес-одиниці (див. таб. 1.5), які входять до складу як дочірні підприємства або підприємства спільної діяльності

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат підприємства

У сучасних економічних умовах існування підприємств є необхідним спроможність суб'єкта господарювання до вдосконалення системи обліку. Особливу увагу слід приділити обліку витрат, формування інформації щодо яких є важливим елементом функціонування підприємства. Звісно, за умови, що представлена інформація є достовірною та описує поточний стан діяльності суб'єкта господарювання. Саме від даної інформації залежить рівень управління витратами, рентабельність виробництва, виявлення можливих резервів для зменшення собівартості продукції, формування рівня цін на виготовлену продукцію та прийняття управлінських рішень.

Відповідно до НПП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати, за своєю суттю, являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань, що є причиною зменшення власного капіталу (крім зміни капіталу, що відбулась за рахунок вилучення або розподілу власником) за відповідний звітний період [55].

Розкриття інформації щодо витрат в фінансовій звітності наведено у НПП(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до НПП(С)БО 16 витратами визнаються тільки ті, що зменшують собою величину активів або збільшують обсяг зобов'язань. Відповідні витрати мають назву «Витрати діяльності суб'єкта господарювання» або «Витрати звітного періоду». Поняття витрат виробництва за своїм економічним змістом – це витрати, що призначені для створення нових активів, що мають вигляд запасів (незавершене виробництво, напівфабрикати та готова продукція)[58].

НП(С)БО 16 класифікують витрати на виробничі, операційні та інші (рис.2.1).

Класифікація витрат необхідна для визначення вартості продукції та ціноутворення. Витрати обліковуються на рахунках 8-го та 9-го класу. Підприємство має можливість самостійно обрати систему, за якою буде вести облік витрат [20].

Зазвичай, облік за рахунками 8-го класу ведеться суб'єктами малого підприємництва, або організаціями, що займаються некомерційною діяльністю. Інші суб'єкти господарювання ведуть облік за рахунками 9-го класу, або одночасно використовують рахунки 8-го та 9-го класів.

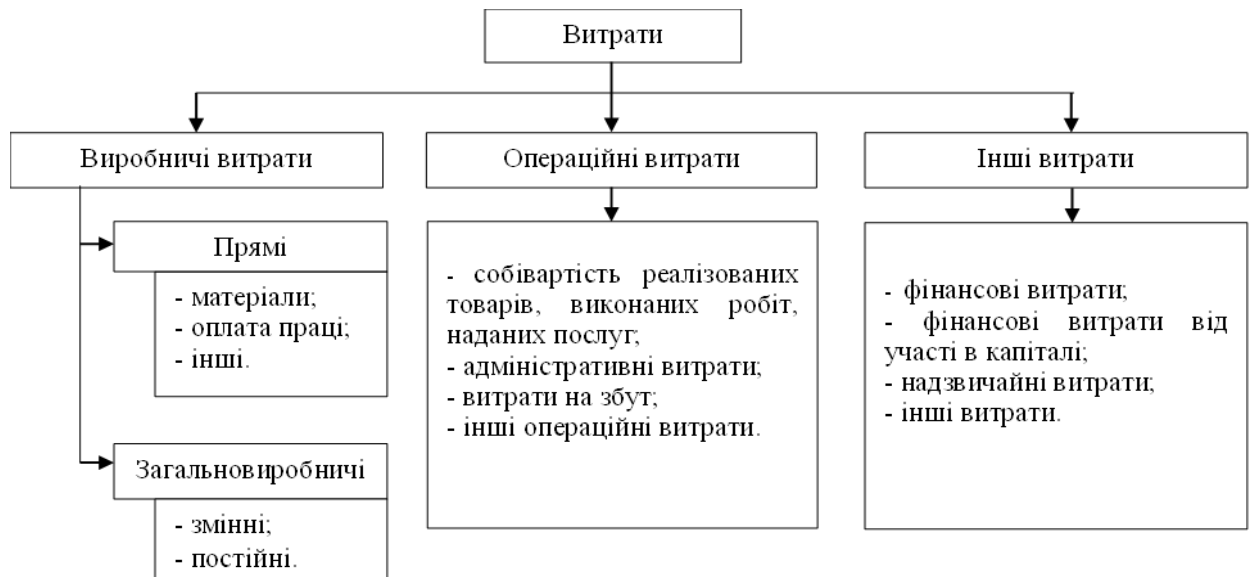


Рисунок 2.1 – Класифікація витрат підприємства згідно з НП(С)БО 16

Відповідно до наведеної класифікації (див. рис. 2.1), прямі виробничі витрати складаються з вартості сировини та основних матеріалів, що базою для виробництва продукції, що відноситься до конкретного об'єкта витрат.

Прямі витрати на оплату праці складаються з заробітної плати та інших виплат працівникам, які задіяні у виробництві продукції.

Інші прямі витрати – це інші витрати, які віднесені до конкретного об'єкта витрат, наприклад: амортизація, плата за оренду, відрахування на соціальні заходи та інше.

Прямі витрати входять в склад виробничої собівартості відповідної продукції (робіт, послуг), підставою для чого слугують:

- первинні документи, що містять інформацію про витрати матеріалів, сировини та інших виробничих запасів;
- документи, що містять в своєму складі інформацію про виробітку робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи та інше [34].

Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт і послуг без попереднього розподілу [34].

Змінні загальновиробничі витрати містять в своєму складі витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництва та змінюються відповідно до зміни загального обсягу діяльності. Дані витрати розподіляються відповідно до об'єкту витрат з використанням відповідної бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Приклади бази розподілу: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо [58].

Постійні загальновиробничі витрати містять у своєму складі витрати на обслуговування і управління виробництвом, що є незалежними від зміни обсягу діяльності. Розподіл постійних загальновиробничих витрат відбуваються відповідно до кожного об'єкту витрат з використанням бази розподілу, за умови нормальної потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати є частиною собівартості реалізованої продукції. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат при складанні не може перевищувати їх фактичну величину [58].

Загальновиробничі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Кореспонденція рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» наведена на рисунку 2.2. За дебетом даного рахунку відображають суму визнаних витрат,

а за кредитом – щомісячне списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво», або рахунок 90 «Собівартість реалізації» [57].

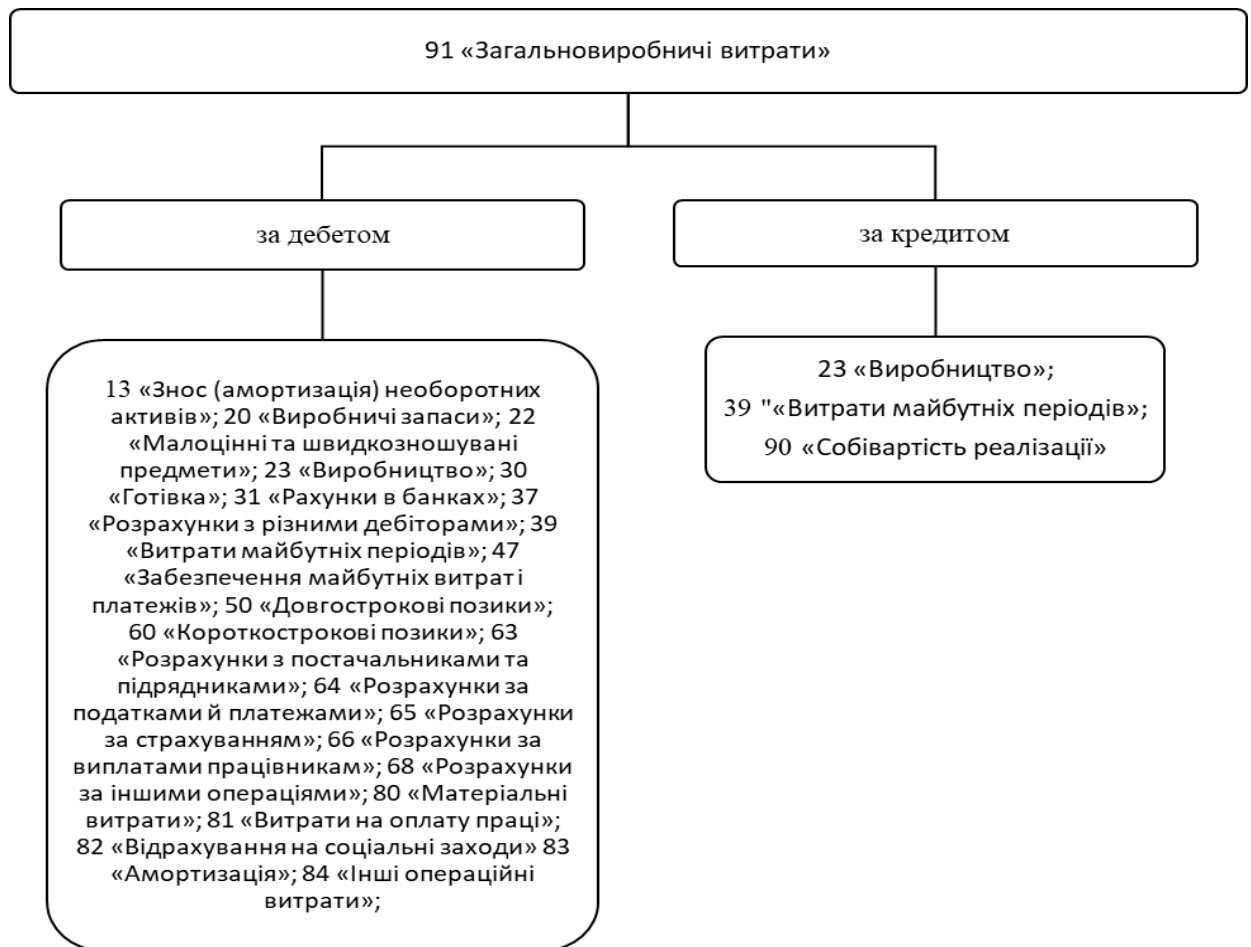


Рисунок 2.2 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за дебетом та за кредитом

Даний рахунок (див. рис. 2.2) використовується для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління відповідними підрозділами.

При організації обліку витрат необхідно особливу увагу приділити обліку собівартості готової продукції. Рівень собівартості напряму впливає на рівень прибутку. При правильній організації системи обліку витрат на собівартість продукції, можна збільшити рентабельність виробництва даної продукції та підвищити загальну ефективність діяльності підприємства.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації». Кореспонденція даного рахунку наведена на рисунку 2.3.

Даний рахунок (див. рис. 2.3) активний. За дебітом даного рахунку (на підставі бухгалтерських довідок) відображається фактична виробнича собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати», яке оформляється бухгалтерською довідкою [57].

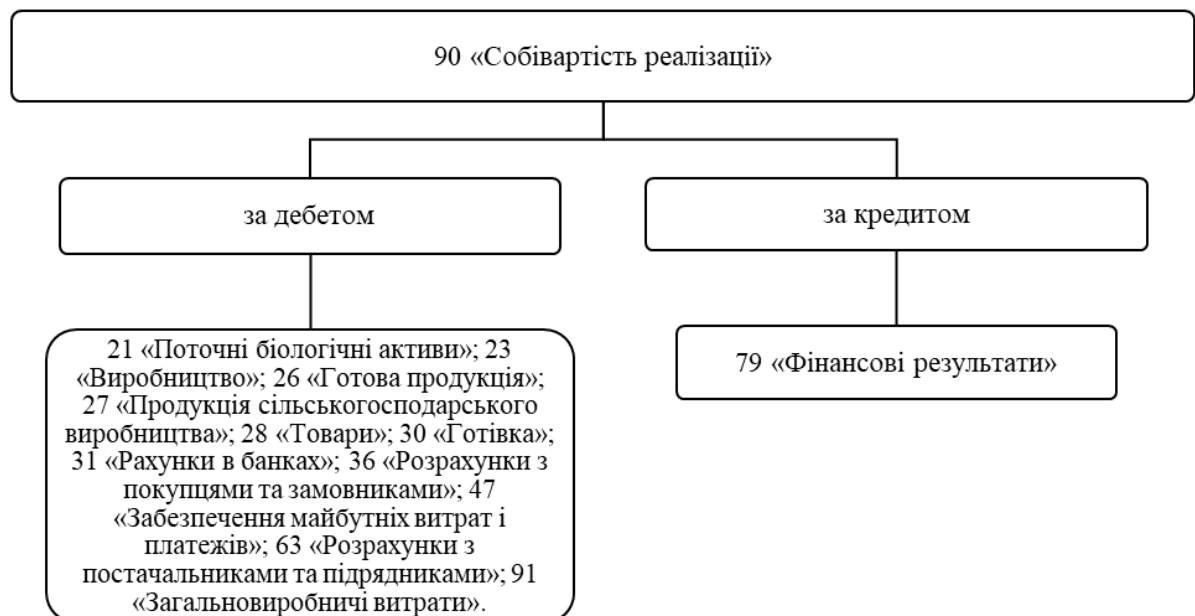


Рисунок 2.3 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 90 «Собівартість реалізації» за дебетом та за кредитом

Даний рахунок має чотири субрахунки (рис.2.4): 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» та 904 «Страхові виплати».

Субрахунки рахунку 90 «Собівартість реалізації» розподіляються відповідно до виду реалізації, будь-то товари, послуги або реалізована продукція.

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	Облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.
902 «Собівартість реалізованих товарів»	Відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається П(С)БО 9 «Запаси»
903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	Облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг
903 «Страхові виплати»	Узагальнення інформації про страхові суми і страхові відшкодування при настанні страхового випадку

Рисунок 2.4 – Розкриття змісту субрахунків до рахунку 90 «Собівартість реалізації»

Адміністративні витрати обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». За даним рахунком відображають загальногосподарських витрати, що пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, а за кредитом – списання на фінансові результати (рахунок 79 «Фінансові результати») [57].

Дані витрати, як правило, пов'язані із обслуговуванням виробництва і його управлінням. До таких витрат відносять:

- витрати на утримання апарату управління;
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління;
- витрати на утримання основних засобів;
- винагороди за професійні заслуги;
- витрати на урегулювання суперечок у судових органах;
- податки та збори;
- інші витрати [63].

Група «НАК «Нафтогаз України» наводить у звітності такі статті адміністративних витрат, як: витрати на персонал та відповідні соціальні

нарахування; витрати на юридичні та аудиторські послуги; витрати на організаційно-технічні послуги; амортизація основних засобів та нематеріальних активів; витрати на забезпечення безпеки; витрати на послуги сторонніх організацій та інші.

Облік витрат, що пов'язані із збутом продукції ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут» [46]. Кореспонденція даного рахунку наведена на рисунку 2.5.

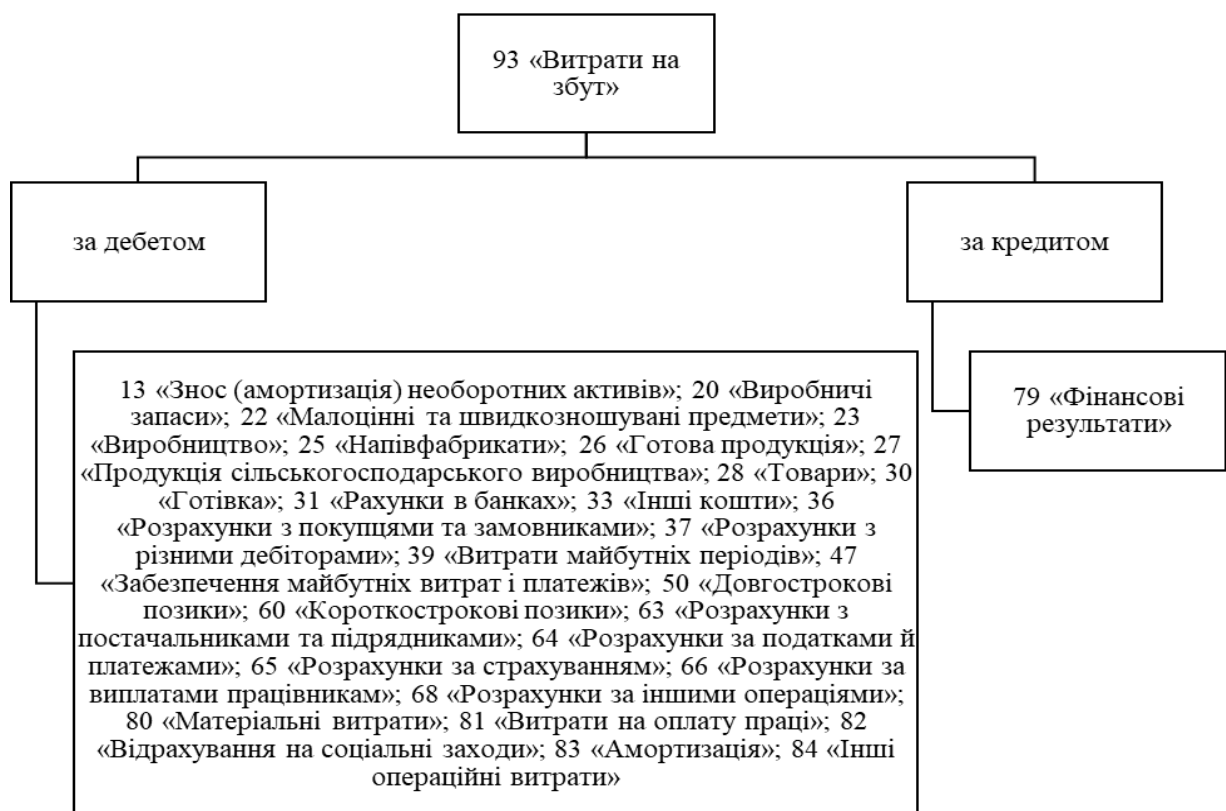


Рисунок 2.5 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 93 «Витрати на збут» за дебетом та за кредитом

Даний рахунок (див. рис. 2.5) є активним. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – списання.

До витрати на збут ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна» включені витрати на зберігання та відбір природного газу з підземних сховищ, ПДВ на продаж газу нижче ціни придбання та інші витрати.

Для обліку інших операційних витрат використовують активний рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» [57]. Даний рахунок має субрахунки (рис. 2.6).

941 «Витрати на дослідження і розробки»	Облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».
942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» товарів»	Узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.
943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	Облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.
944 «Сумнівні та безнадійні борги»	Узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, про суму списаної безнадійної заборгованості та про суму списаної безнадійної заборгованості.
945 «Витрати від операційної курсової різниці»	Облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.
946 «Втрати від знецінення запасів»	Облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно ДО П(С)БО 9 «Запаси» і 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	Облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації.
948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	Облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.
949 «Інші витрати операційної діяльності»	Узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Рисунок 2.6 – Розкриття змісту субрахунків до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Інші операційні витрати АТ «НАК «Нафтогаз Україна» включають: чистий рух у резерві на знецінення довгострокової та поточної торгової дебіторської заборгованості і передплат виданих та інших оборотних активів та прямі списання; чисті втрати від операційної курсової різниці; витрати на дослідження, розробку та розвідку; знецінення запасів; штрафи і пені; витрати, пов'язанні з погашенням зобов'язань за судовими позовами та інше.

Субрахунки даного рахунку розподіляються відповідно до типу витрат та тому, як вони були понесені. Кореспонденція рахунку 94 наведена на рисунку 2.7.



Рисунок 2.7 - Можливі варіанти кореспондування рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» за дебетом та за кредитом

За даним рахунком (див. рис. 2.7) ведеться облік операційної діяльності, окрім витрат на рахунках: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати» [57]. Субрахунки обліку фінансових витрат :

— субрахунок 951 «Відсотки за кредит» використовується для ведення обліку витрат, що є пов'язаним з нарахуванням та сплатою відповідних відсотків, які виникли внаслідок користування кредитами банків;

— субрахунок 952 «Інші фінансові доходи» використовується для обліку витрат, що є пов'язані з залученням позикового капіталу та витрат, що є пов'язаними з цінними паперами, а саме їх випуском, утриманням та обігом та інше.

Кореспонденція рахунку 95 «Фінансові витрати» наведена на рисунку 2.8.

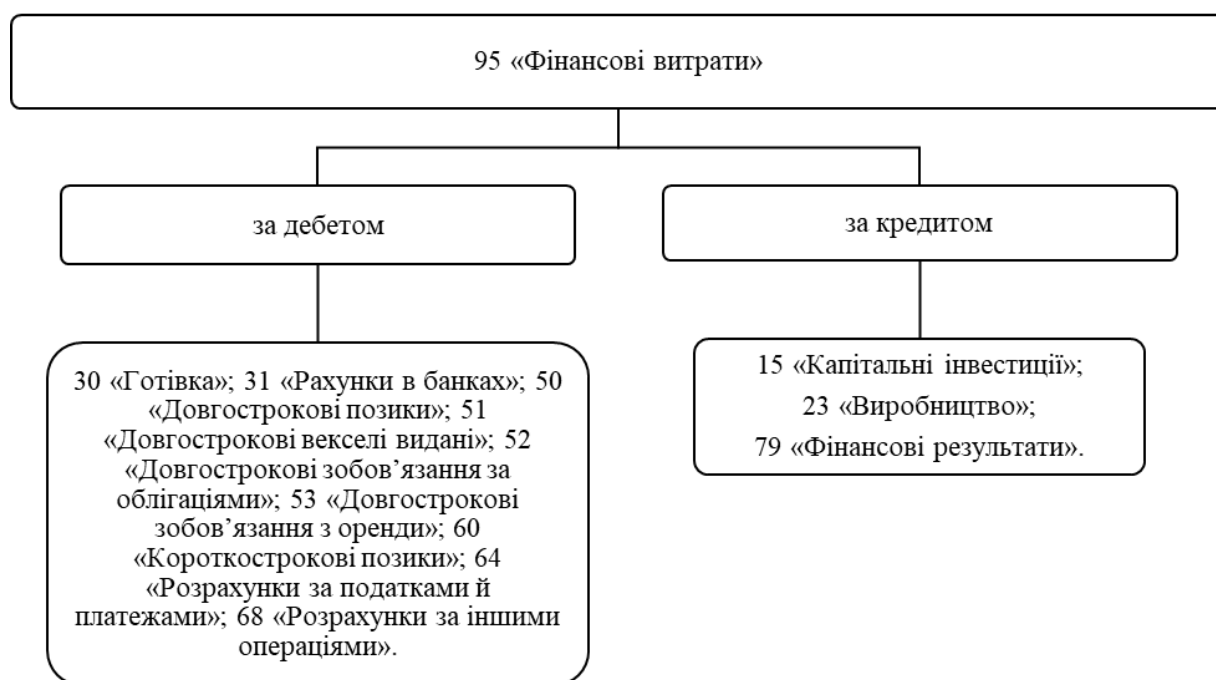


Рисунок 2.8 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 95 «Фінансові витрати» за дебетом та за кредитом

За дебетом даного рахунку (див. рис. 2.8) відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – списання на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

До фінансових витрат АТ «НАК «Нафтогаз Україна» відносить: відсотки по банківським та іншим позикам; витрати на комісію банків; амортизація дисконту за зобов'язаннями за виплатами працівникам; інші фінансові витрати.

Облік витрат від зменшення вартості інвестицій ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» [57], даний рахунок налічує три субрахунки (рис. 2.9).

961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства»	Облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами збитків.
962 «Втрати від спільної діяльності»	Облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами збитків.
963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства»	Облік витрат, пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами збитків.

Рисунок 2.9 – Розкриття змісту субрахунків до рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі»

За дебітом даного рахунку визнання витрат, а за кредитом – списання на фінансові результати. За своїм дебетом даний рахунок кореспондує з кредитом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Розкриття змісту субрахунків рахунку 97 «Інші витрати» наведено на рис. 2.10.

970 «Витрати від зміни вартості фінансових інструментів»	Узагальнення інформації про витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.
971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	Відображається балансова вартість реалізованих фінансових інвестицій (на дату їх реалізації) та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією.
972 «Втрати від зменшення корисності активів»	Відображаються втрати від зменшення корисності активів (відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»).
974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	Відображаються втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

Рисунок 2.10 – Розкриття змісту субрахунків до рахунку 97 «Інші витрати»

975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	Відображається сума знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій.
976 «Списання необоротних активів»	Відображається залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж).
977 «Інші витрати діяльності»»	Відображаються інші витрати діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 97 «Інші витрати».

Продовження рисунку 2.10

Рахунку 97 «Інші витрати» використовується для обліку витрат, що виникають в процесі діяльності, але не є пов'язаними з виробництвом або реалізацією товарів/послуг [57].

Кореспонденція рахунку обліку інших витрат зображена на рисунку 2.11.

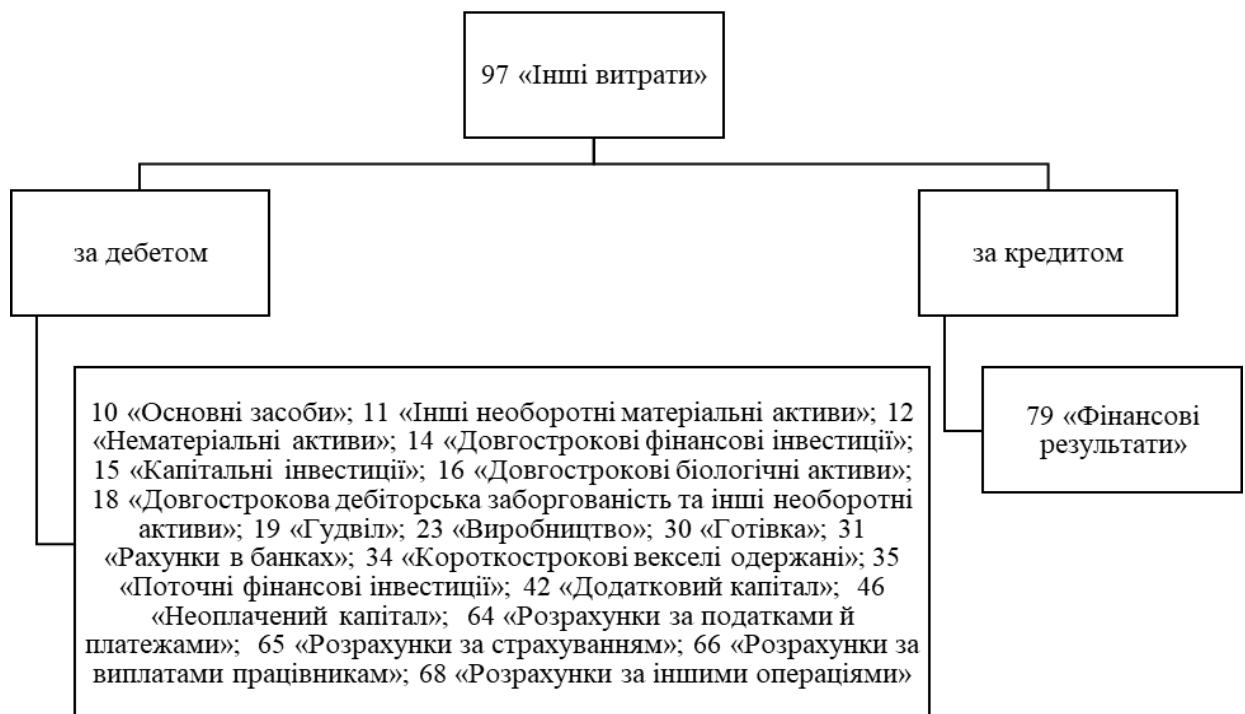


Рисунок 2.11 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 97 «Інші витрати» за дебетом та за кредитом

За дебетом даного рахунку відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Кореспонденція рахунку 98 «Податок на прибуток» наведено на рисунку 2.12.

За дебетом даного рахунку (див. рис. 2.12) відображаються нараховані суми податку на прибуток, а за кредитом – включення до складу фінансових результатів за рахунком 79 «Фінансові результати».

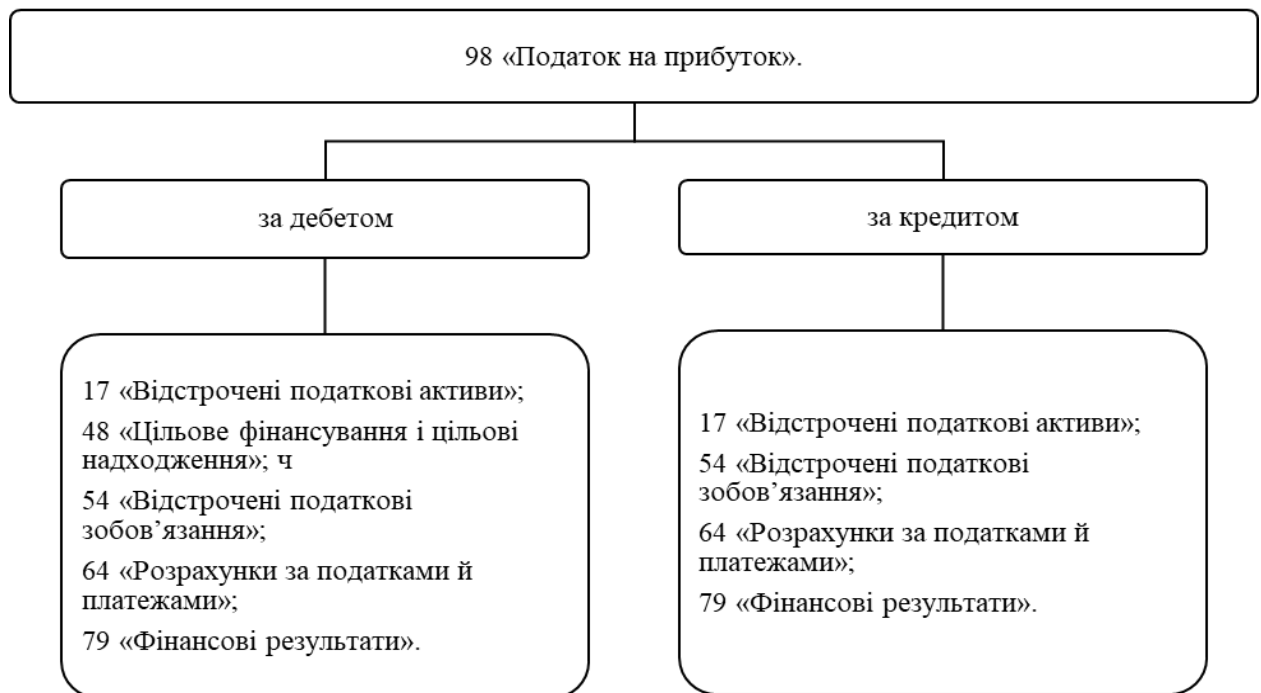


Рисунок 2.12 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 98 «Податок на прибуток» за дебетом та за кредитом

Облік операцій, пов'язаний з сплатою податку на прибуток до бюджету відображається на рахунку 98 «Податок на прибуток» [57]. Даний рахунок також використовується для обліку відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

Головним завданням обліку витрат є контроль виробничої діяльності та прийняття відповідних управлінських рішень для підвищення ефективності роботи підприємства.

При організації обліку витрат підприємства необхідно керуватися низькою принципів, що наведено на рис.2.13.



Рисунок 2.13 – Основні принципи організації обліку витрат

Показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, відповідно до принципу узгодженості, необхідно погодити з плановими і нормативними показниками [24].

Принцип повного висвітлення вимагає:

- документування витрат саме в момент, коли вони були здійсненні;
- відокремлене відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів.

Принцип включення до собівартості потребує включення всіх витрат періоду на виробництво продукції до її собівартості у відповідний період.

Обов'язковим є групування витрат за об'єктами обліку і статтями через систему бухгалтерського обліку.

За принципом ідентифікації необхідно ідентифікувати об'єкти обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Відповідно до наведених принципів до обліку витрат підприємства належить:

- перевірка витрат на відповідність технологічним стандартам, інструкціям, технологічним картам та іншим нормативним документам;
- проведення суцільного та безперервного документування витрат;
- проведення групування витрат відповідно до об'єктів обліку та калькуляційних статей;

- проведення групування витрат відповідно до рахунків бухгалтерського обліку;
- створення інформаційної бази для подальшого проведення аналізу, контролю та управління[65].

Для точності ведення обліку витрат підприємства, необхідно провадити суцільне та безперервне документування фактів понесення витрат суб'єктом господарювання.

Документування витрат діяльності підприємства залежить від виду діяльності, яку такий суб'єкт провадить.

Основні первинні документи обліку витрат суб'єкта господарювання наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Перелік основних первинних документів обліку витрат на підприємстві

Назва документу	Типова форма	Характеристика
1	2	3
Лімітно-забірна картка*.	М-8	Використовується для багаторазового відпуску матеріалів, що мають однаковий номенклатурний номер, терміном раз на один місяць [60].
	М-9	Використовується для чотирьох разового відпуску матеріалів, що є лімітованими та відносяться на один вид витрат [60].
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів*	М-10	Використовується для обліку матеріальних цінностей підприємства, їх руху в межах відповідного підприємства та відпуск за межі підприємства [60].
Розрахунково-платіжна відомість**	П-6	Використовується для виплати готівки, складається окремо на кожного працівника [21].
	П-7	Використовується для виплати готівки, зведена [21].
Табель обліку використання робочого часу**	П-5	Використовується для обліку робочого часу працівників.

Продовження таблиці 2.1

1	2	3
Відомість нарахування амортизації***	ОЗ-14	Використовується для відображення суми амортизації та суми зносу, що були нараховані за звітний місяць [35].
Акти виконаних робіт (наданих послуг)	-	Використовується для відображення факту виконання робіт (надання послуг) [37].
Рахунки і розрахунок спожитих послуг	-	Використовується для відображення суми до сплати за виконання робіт (надання послуг).
Авансові звіти про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт****	-	Використовується для оформлення операцій з підзвітними особами.
Бухгалтерські довідки про списання і нарахування витрат	-	Використовується як первинний документ у випадку виправлення помилок у первинних документах, або у випадку проведення розрахунків, які мають вплив на зміну структури активів, зобов'язань та власному капіталі суб'єкта господарювання [14].
* - затверджено наказом Мінстату від 21.06.96 р. № 193 ** - затверджено наказом Держкомстату від 05.12.08 р. № 489 *** - затверджена наказом Мінстату від 29.12.95 р. № 352 **** - затверджена наказом Мінфіну від 28.09.2015 р. № 841 (в редакції наказу Мінфіну від 10.03.2016 р. № 350)		

Джерело: сформовано на базі джерела інформації [36]

Отже, витрати являють собою досить велику частину загального фінансового результату підприємства. Саме від коректної організації і якості прийняття управлінських рішень щодо витратної частини бюджету, підприємство може розраховувати на приріст його доходної частини.

2.2. Організація обліку доходів підприємства

Доходи в кожній сфері мають індивідуальний характер і виступають джерелом покриття матеріальних витрат, амортизації, витрат на оплату праці тощо.

Організація бухгалтерського обліку доходів залежить від декількох факторів: технологічного процесу підприємства;; нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; принципів матеріальної відповідальності;; документообігу; форми ведення бухгалтерського обліку та інше.

Основні принципи формування доходів підприємства наведені у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги для бухгалтерської звітності» та НП(С)БО 15 «Дохід». Ці стандарти є основою організації обліку доходів на підприємстві.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дохід являє собою збільшення ефективності, яке характеризується збільшенням активів або зменшенням зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)[55].

Основні характеристики визначення терміну «Дохід» наведено на рисунку 2.14.



Рисунок 2.14 – Характеристика терміну «Дохід»

У НП(С)БО 15 «Дохід» надається оцінка, склад та класифікація доходів. Відповідно до цього положення, для обліку доходів на підприємстві використовуються рахунки 7-го класу. Дані рахунки після накопичення протягом року списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». Інформація про доходи наведена у формі 2 «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід» доходи класифікуються за групами (рис. 2.15).

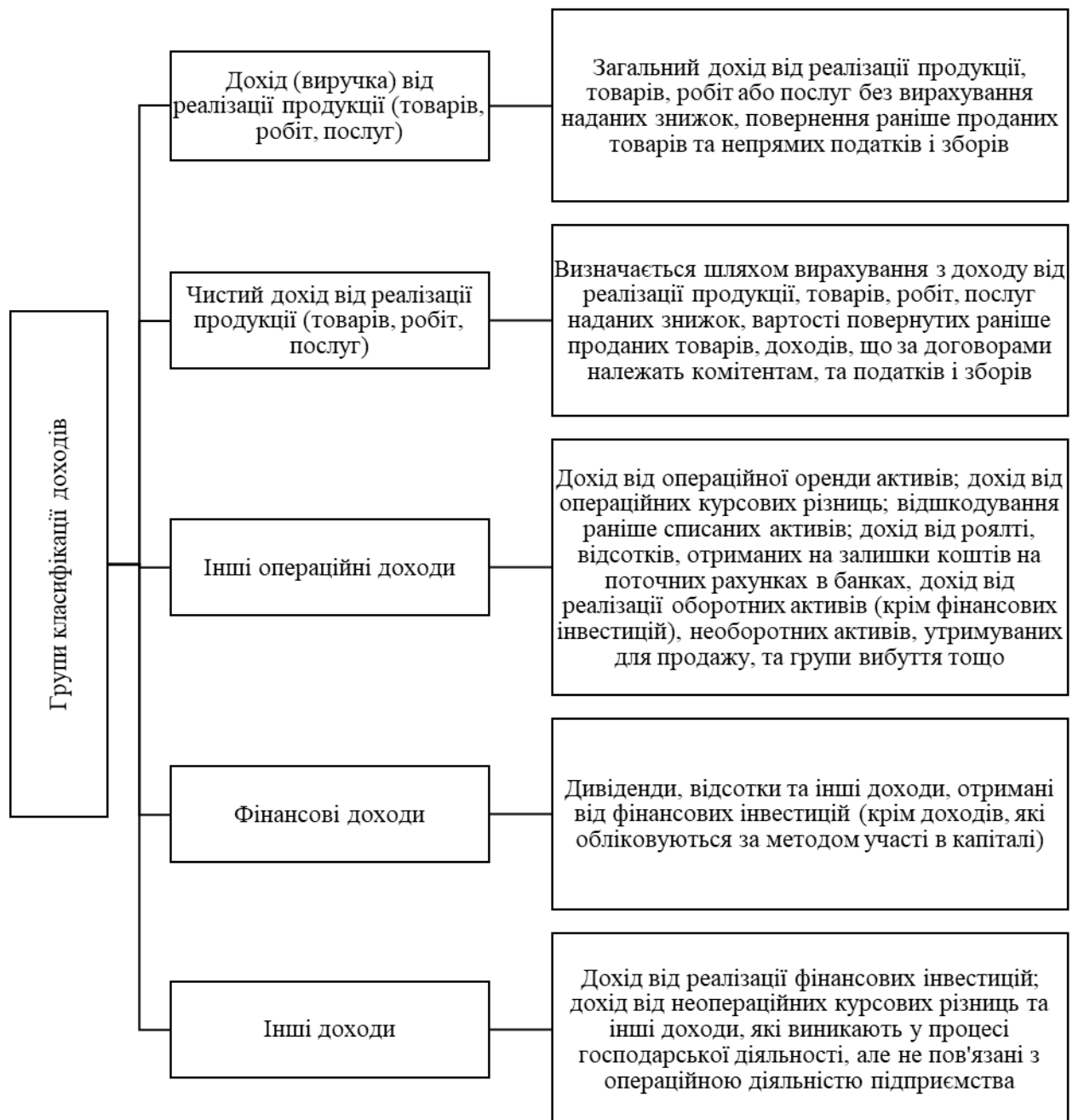


Рисунок 2.15 – Групи класифікації доходів та їх визначення

Відповідно до МСФЗ виділяють наступні групи доходів: отриманий в результаті реалізації товарів, отриманий в результаті реалізації послуг та отриманий в результаті фінансової та інвестиційної діяльності.

Згідно з Податковим кодексом України доходи поділені на дві групи:

- доходи отримані в результаті основної діяльності;
- інші доходи.

Як результат, доходи, що виникли в результаті здійснення іншої операційної, фінансової або інвестиційної діяльності, підприємство має вносити до складу інших доходів. Тому, найбільш повною є класифікація, що встановлена НП(С)БО 15 «Дохід».

Кореспонденція по рахунку 70 «Доходи від реалізації» наведена на рисунку 2.16.

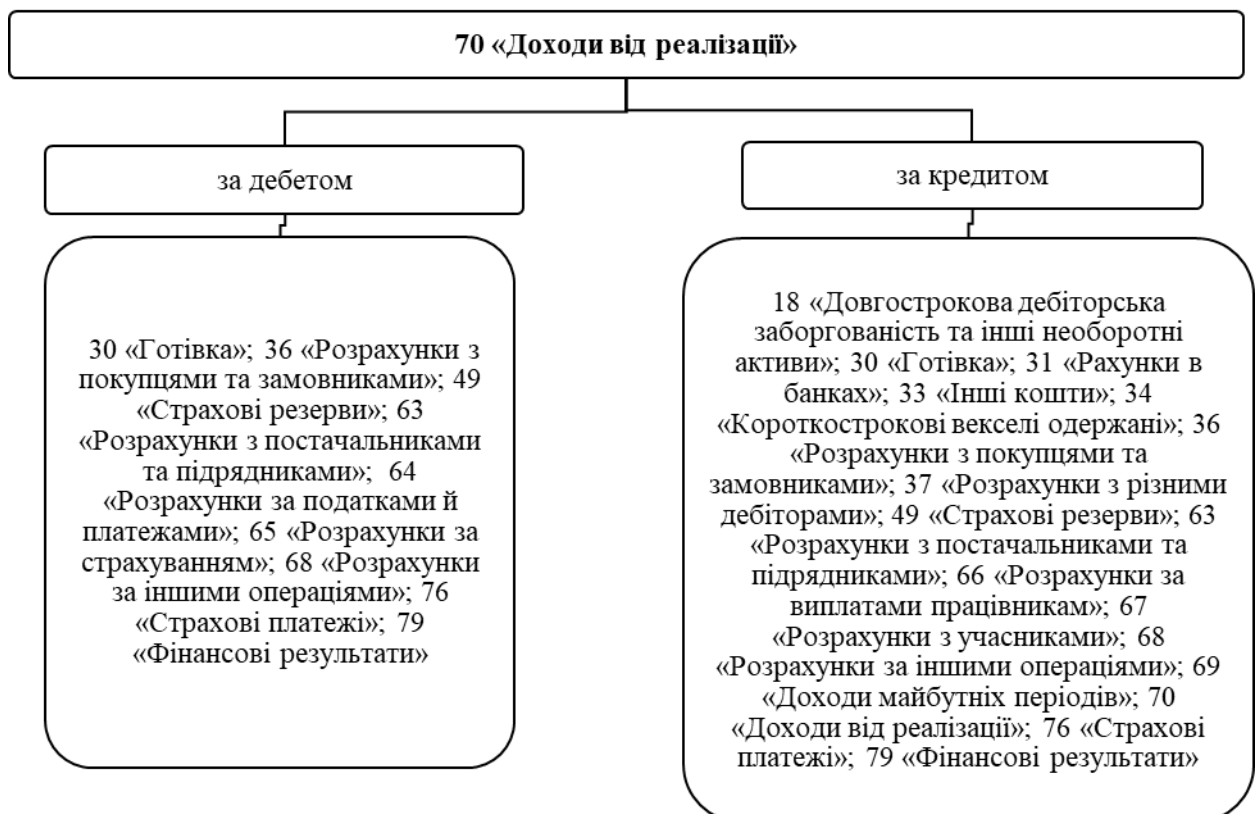


Рисунок 2.16 - Можливі варіанти кореспондування рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Даний рахунок (див. рис. 2.16) використовується в обліковому процесі для узагальнення інформації про доходи, що будуть отримані у результаті реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг), оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, страхової діяльності та інше [57].

За кредитом даного рахунку відображається отримання доходу, а за дебетом – сума податків, результат операцій перестрахування та списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Даний рахунок має п'ять субрахунків (рис. 2.7).

701 «Дохід від реалізації готової продукції»	Узагальнення інформації щодо доходів від реалізації готової продукції
702 «Дохід від реалізації товарів»	Узагальнює інформацію про доходи від реалізації товарів для підприємств торгівлі та інших організацій
703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	Узагальнює інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій
704 «Вирахування з доходу»	За дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; За кредитом субрахунку відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»
705 «Перестрахування»	За дебетом субрахунку 705 відображаються суми часток страхових платежів, що належать перестраховикам за договорами перестрахування, за кредитом — частки страхових платежів, що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестрахування

Рисунок 2.17– Розкриття змісту субрахунків до рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності наведено на рахунку 71 «Інший операційний дохід» [57]. До інших операцій відносять: доходи, що були отримані в результаті реалізації іноземної валюти; доходи, що були отримані в результаті реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи, що були отримані в результаті

операційної оренди активів; доходи, що були отримані в результаті операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів; доходи, що були отримані в результаті списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів та суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій; інші доходи операційної діяльності[57].

Кореспонденція по рахунку 71 «Інший операційний дохід» наведена на рисунку 2.18.

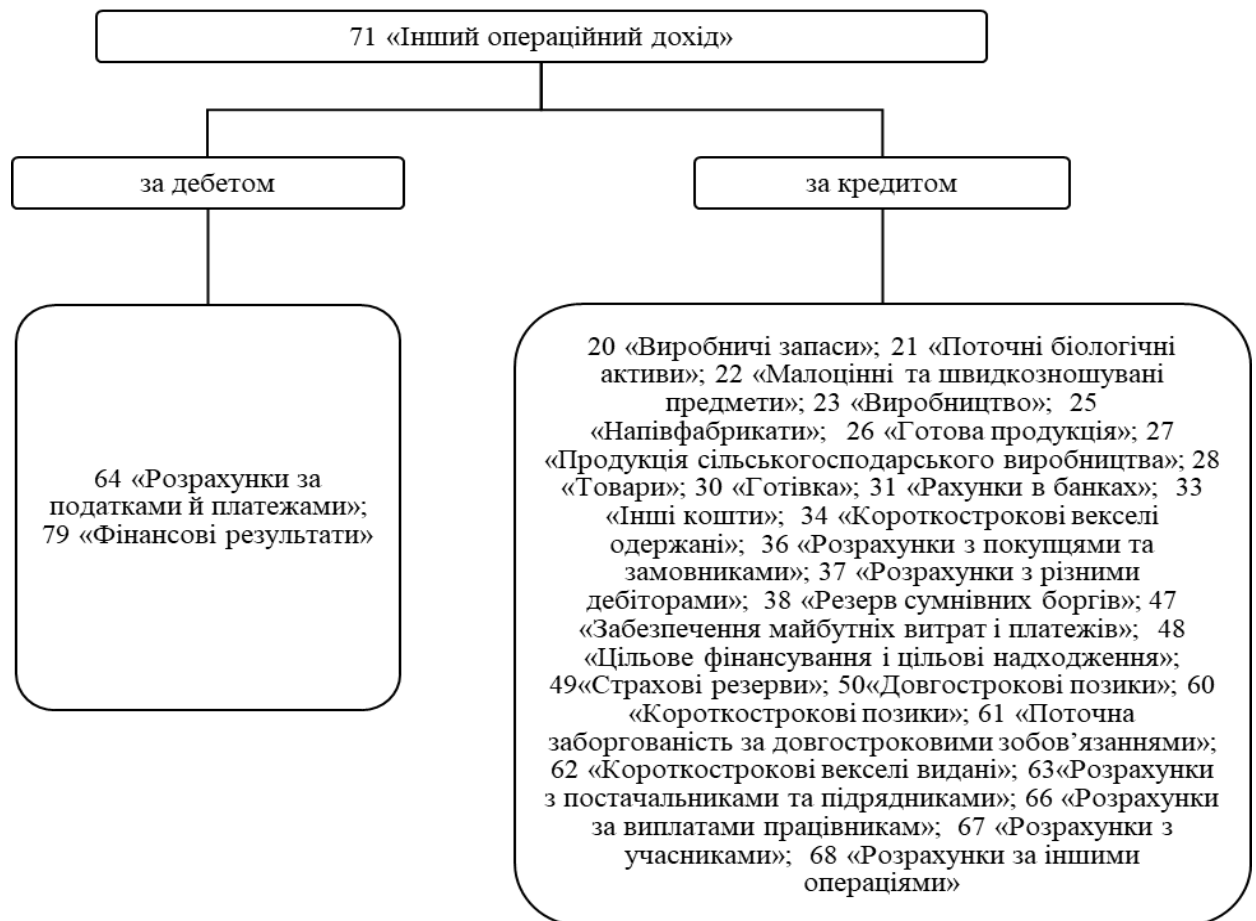


Рисунок 2.18 - Можливі варіанти кореспондування рахунку 71 «Інший операційний дохід»

За кредитом даного рахунку (див. рис.2.18) відображають одержання доходу, а за дебетом - суми непрямих податків та списання на рахунок 79.

Даний рахунок має декілька субрахунків.

— за субрахунком 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;

— за субрахунком 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти;

— за субрахунком 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація щодо доходів, отриманих шляхом реалізації оборотних і необоротних активів та груп вибуття, що утримуються для продажу;

— за субрахунком 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація щодо доходи, отримані шляхом оренди майна;

— субрахунок 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнює інформацію, щодо доходів отриманих від курсових різниць за активами і зобов'язаннями підприємства, що пов'язанні з операційною діяльністю;

— субрахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» узагальнює інформацію щодо штрафів, неустойок, пені та санкцій та суми відшкодованих збитків;

— субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнює інформацію щодо сум відшкодування вартості раніше списаних оборотних активів;

— субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнює інформацію щодо доходи від списання кредиторської заборгованості по закінченню строку позивної давності;

— субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» узагальнює інформацію щодо доходи від безоплатно одержаних оборотних активів та доходів від цільового фінансування;

— субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнює інформацію щодо інших доходів операційної діяльності, що не знайшли свого відображення на інших субрахунках 71 рахунку «Інший операційний дохід».

Для узагальнення інформації щодо доходів, отриманих шляхом інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства використовують рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі».

Субрахунки даного рахунку наведено на рисунку 2.19.

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»	Узагальнює інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержаної асоційованими підприємствами прибутків
722 «Дохід від спільної діяльності»	Узагальнює інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків
723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»	Узагальнює інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Рисунок 2.19 - Розкриття змісту субрахунків до рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі»

За кредитом рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» відображається збільшення доходу, а за дебетом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Облік доходів від вкладених інвестицій по даному рахунку ведеться за методом участі в капіталі [57].

Кореспонденція по рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» наведена на рисунку 2.20.

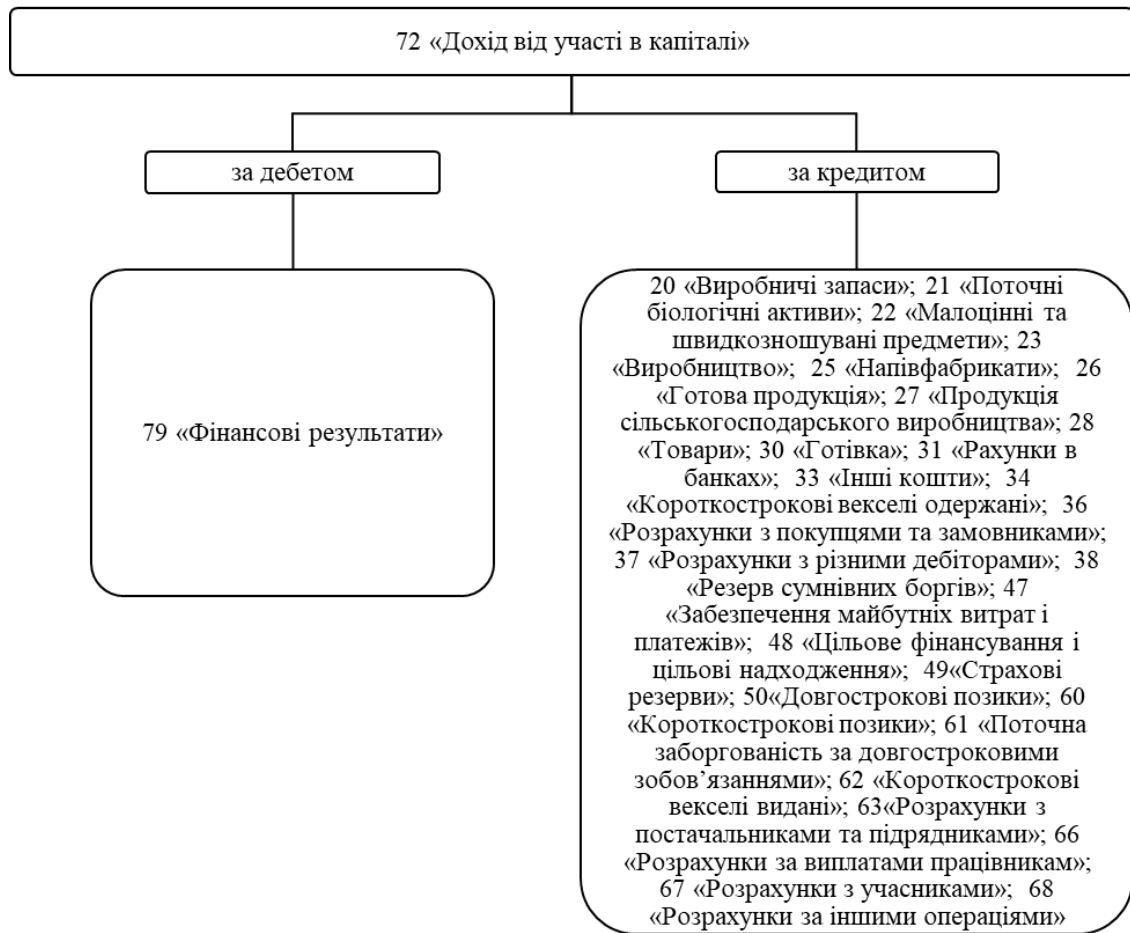


Рисунок 2.20 - Можливі варіанти кореспондування рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі»

Для узагальнення інформації щодо доходів, отриманих шляхом інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що не обліковується на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», використовують рахунок 73 «Інші фінансові доходи» [57].

Даний рахунок має такі субрахунки:

- 731 «Дивіденди одержані» - узагальнює інформацію щодо не асоційованими, дочірніми або спільними;
- 732 «Відсотки одержані» - узагальнює інформацію щодо відсотків за облігаціями та іншими цінними паперами;
- 733 «Інші доходи від фінансових операцій» - узагальнює інформацію щодо доходів отриманих у фінансовій діяльності.

Кореспонденція по даному рахунку наведена на рисунку 2.21.

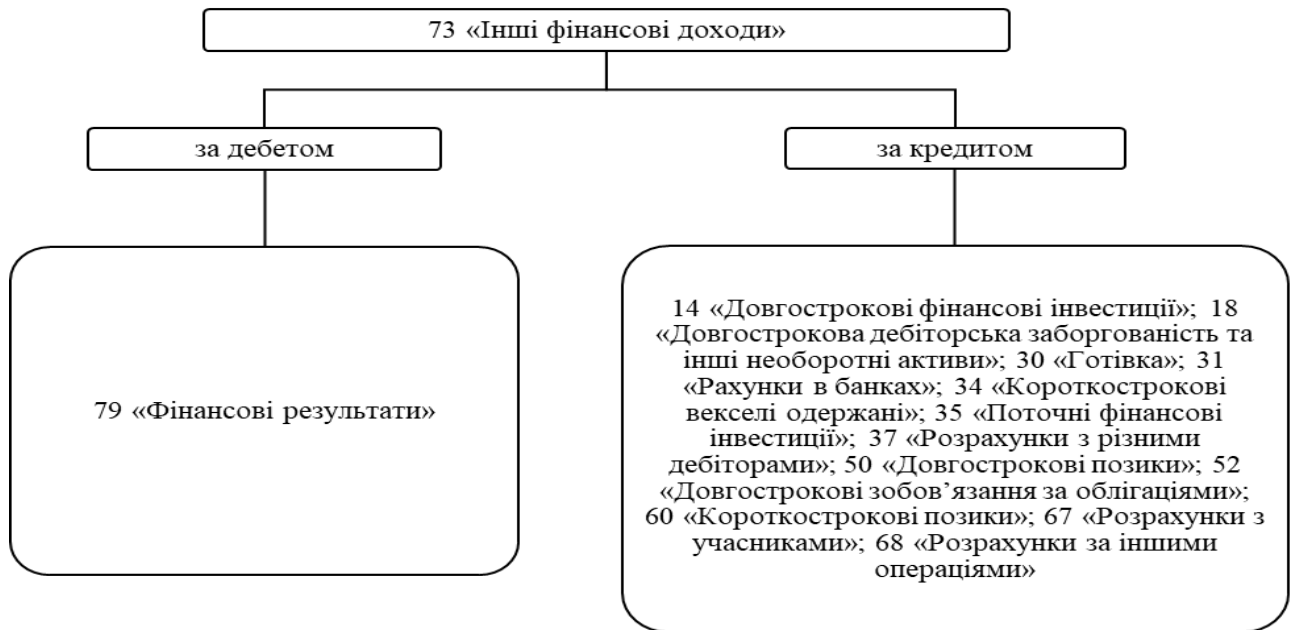


Рисунок 2.21 - Можливі варіанти кореспондування рахунку 73 «Інші фінансові доходи»

Для обліку доходів, що виникають у процесі діяльності, але ніяк не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю підприємства, використовують рахунок 74 «Інші доходи». За кредитом даного рахунку відображається збільшення доходу, а за дебетом – належна сума непрямих податків та списання на рахунок 79 «Фінансові результати» [57]. Даний рахунок має такі субрахунки:

- 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів» - узагальнює інформацію щодо доходів, отриманих шляхом збільшення балансової вартості;
- 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» - узагальнення інформації щодо доходів від реалізації фінансових інвестицій;
- 742 «Дохід від відновлення корисності активів» - узагальнює інформацію щодо доходів від відновлення корисності активів;
- 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» - узагальнює інформацію про курсові різниці фінансової та інвестиційної діяльності підприємства;

— 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» - узагальнює інформацію щодо про доходів від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій;

— 746 «Інші доходи» - узагальнює інформацію щодо доходів, що не відображені на інших субрахунках рахунку 74 «Інші доходи».

Для обліку страхових платежів використовують рахунок 76 «Страхові платежі».

Кореспонденція по даному рахунку наведена на рисунку 2.22.

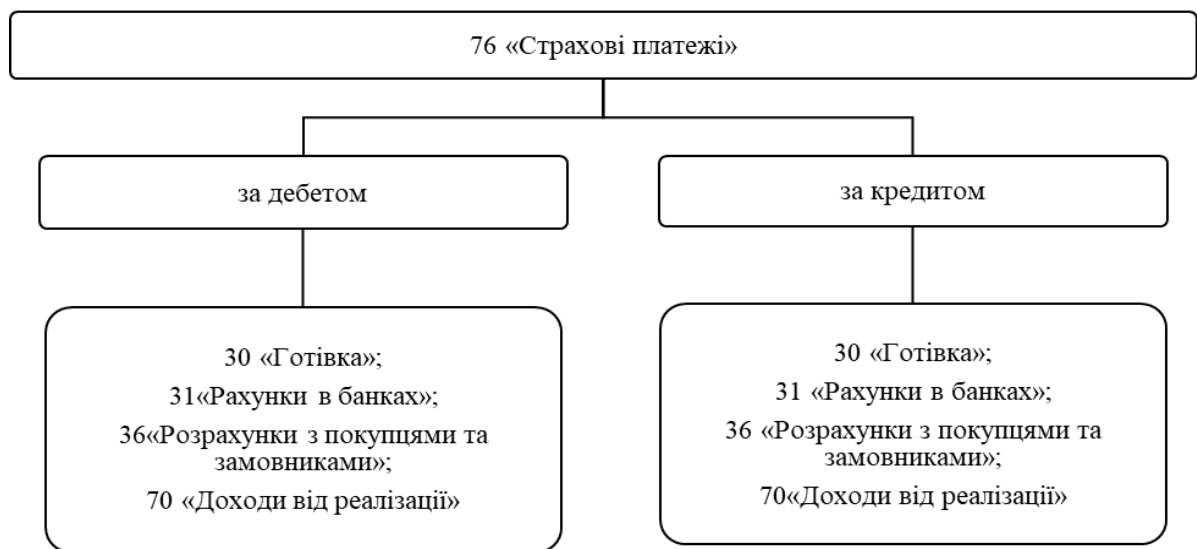


Рисунок 2.22 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 76 «Страхові платежі»

За кредитом даного рахунку відображають збільшення страхових платежів у страховика, а за дебетом – повернення страхових платежів страхувальнику у разі дострокового припинення дії договору страхування [57].

Рахунок 76 «Страхові платежі» щомісячно закривається на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [57].

Основні первинні документи, що можуть використовуватись для відображення доходів суб'єкта господарювання, це:

— рахунки-фактури;

- акти приймання-передачі;
- акти оприбуткування матеріалів;
- товарно-транспортні накладні (ТТН);
- виписки банку;
- прибуткові касові ордери;
- довідки та розрахунки бухгалтера (або відділу бухгалтерії);
- інші [12].

Рахунок-фактура є документом, що надає інформацію покупцю (споживачу) товару (послуг) про суму, що йому необхідно сплатити суб'єкту господарювання за надану продукцію (товари, послуги) [40].

Акт приймання-передачі є документом, що засвідчує факт передачі у зв'язку із: спродажем, зміни матеріально-відповідальної особи, оренди, позички, дарування та інше [25].

Акт оприбуткування матеріалів є документом, що відображає приймання підприємством на облік матеріальних запасів [2].

Товарно-транспортна накладна (ТТН) є документом, що використовується для оформлення супроводу вантажу та об'єднує всіх учасників транспортного процесу, як юридичних, так і фізичних осіб. Дана роль ТТН визначена наказом Мінтранспорту від 14.10.1997, у редакції наказу Мінінфраструктури від 03.06.2019 № 413 [41].

Виписка банку використовується для є підставою для бухгалтерських записів, так як несе в собі інформацію про рух коштів на обліковому рахунку суб'єкта господарювання.

Прибутковий касовий ордер є документом, що фіксує надходження до каси готівкових коштів [51].

Довідки та розрахунки бухгалтера є документом довільної форми, що містить інформацію про господарську операцію [38].

Отже, раціонально організована система обліку доходів має забезпечувати одержання об'єктивної інформації для контролю, аналізу та

складання фінансової звітності. Правильна організація обліку доходів на підприємстві дає змогу збільшити показник фінансового результату.

2.3. Організація і методика визначення фінансових результатів діяльності підприємства

Характеристикою фінансового результату є показник прибутку або збитку підприємства.

Отримання прибутку є основною метою ведення підприємницької діяльності. Формування власного капіталу, виконання зобов'язань перед бюджетом, фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства залежать від об'єму отриманого фінансового результату у вигляді прибутку. Прибуток є головним показником ефективності діяльності підприємства і виступає критерієм визначення рівня по виплаті дивідендів, що є визначальним фактором при встановленні рівня заробітної плати і винагороди адміністрації [26].

Процес формування фінансових результатів спрямований на те, щоб досягти відповідного запланованого результату діяльності, за рахунок фінансової, операційної та інвестиційної діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, що пов'язана з виробництвом та реалізацією продукції (товари, роботи або послуги) підприємства.

Інвестиційна діяльність – це діяльність з придбання та реалізації необоротних активів та фінансових інвестицій, що не є частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка спрямована на зміну розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Види діяльності підприємства у згрупованому вигляді наведено на рисунку 2.23.



Рисунок 2.23 – Фінансовий результат за видами діяльності підприємства

На сьогодні, відповідно до МСФЗ, використовують два принципіальні підходи до фінансової звітності.

Перший підхід – це метод «витрати – випуск» (метод порівняння доходів і витрат, що передбачає визначення прибутку або збитку відповідно до принципу нарахування ті відповідності доходів і витрат. Тобто різниця між доходами і витратами звітного періоду. За даним методом передбачаються такі способи:

— перший спосіб називають «лінійним», тобто він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з наступною деталізацією;

— другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами.

Другий підхід – це метод порівняння капіталу, що передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді у вигляді різниці сум власного капіталу на кінець та початок періоду [9].

Облік фінансового результату ведеться на рахунках 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Кореспонденція рахунку 79 «Фінансові результати» наведена на рисунку 2.24.

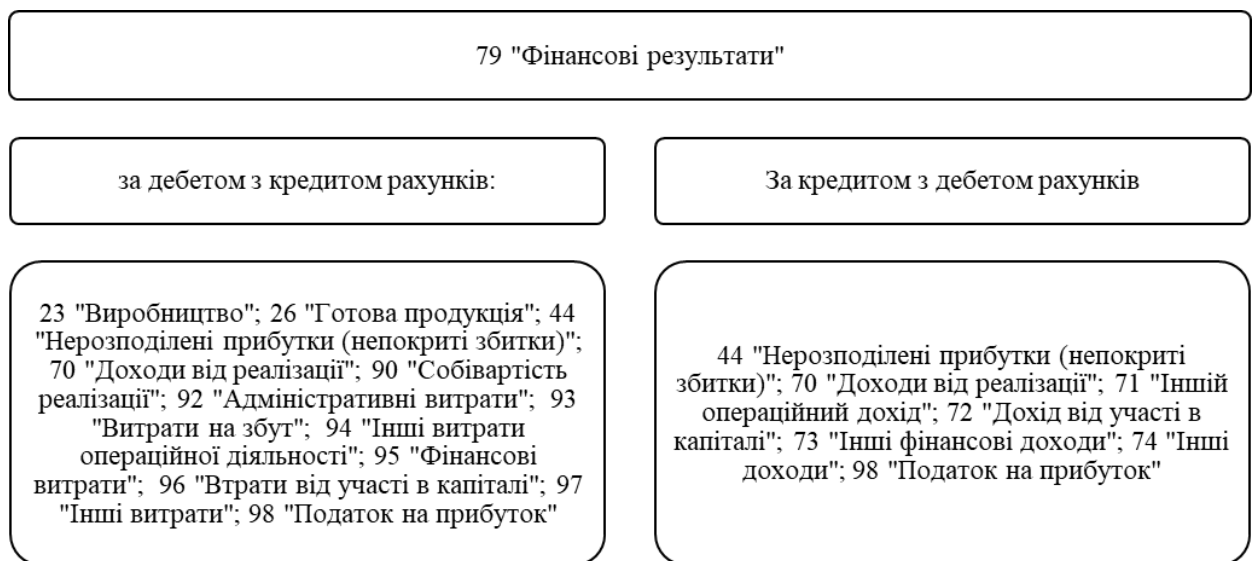


Рисунок 2.24 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 79 «Фінансові результати»

Рахунок 79 «Фінансові результати» використовується для обліку та узагальнення інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства [57]. За кредитом даного рахунку відображаються суми в порядку закриття обліку доходів, а за дебетом – в порядку закриття обліку витрат.

Даний рахунок має три субрахунки: 791 «Результат операційної діяльності» (рис. 2.25), 792 «Результат фінансових операцій» (рис. 2.26), 793 «Результат іншої діяльності» (рис. 2.27).

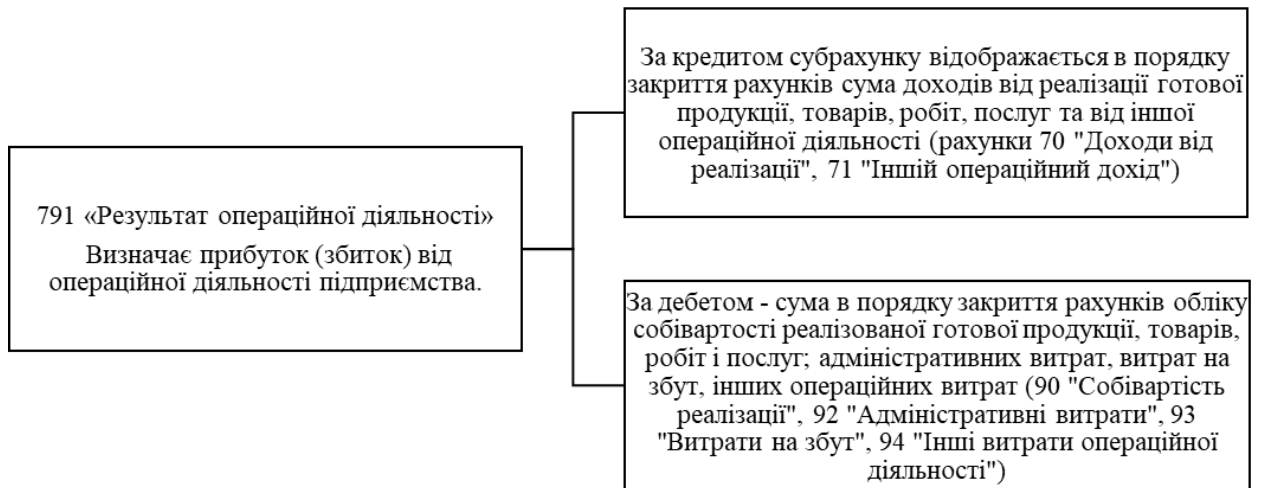


Рисунок 2.25 – Зміст субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»

Субрахунок 791 «Результат операційної діяльності» використовується з метою визначення прибутку або збитку суб'єкта господарювання від операційної діяльності [57].



Рисунок 2.26 – Зміст субрахунку 792 «Результат фінансових операцій»

Субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» використовується з метою визначення прибутку або збитку суб'єкта господарювання від фінансових операцій [57].

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» використовується з метою визначення прибутку або збитку суб'єкта господарювання від провадження іншої діяльності [57].



Рисунок 2.27– Зміст субрахунку 793 «Результат іншої діяльності»

По закриттю рахунку 79 «Фінансові результати», сальдо списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На даному рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків та використаного прибутку [57]. Кореспонденція рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» наведена на рисунку 2.28.

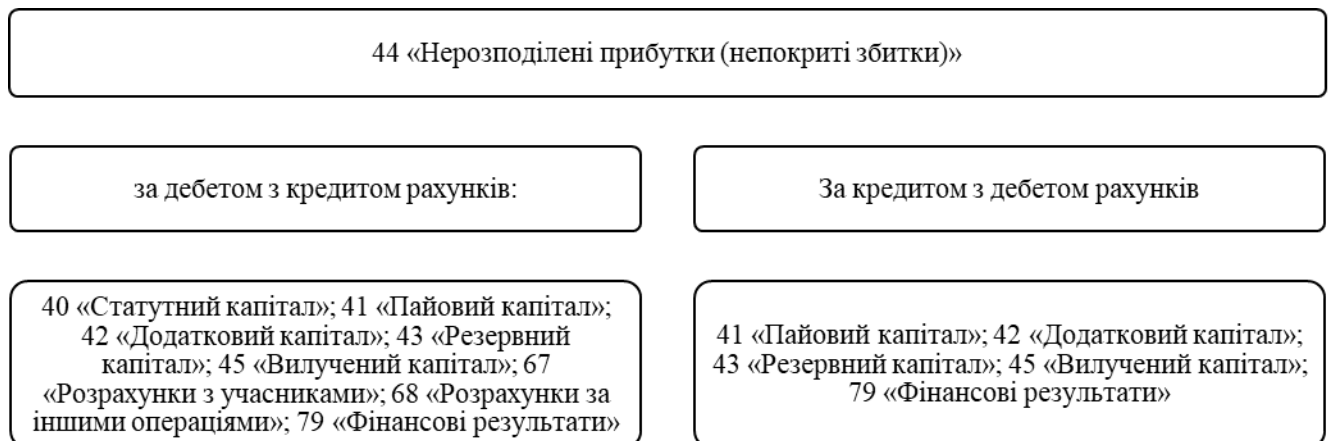


Рисунок 2.28 – Можливі варіанти кореспондування рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

За дебетом даного рахунку обліковуються збитки та використання прибутку, а за кредитом – збільшення прибутку.

Даний рахунок має такі субрахунки: 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки» та 443 «Прибуток, використаний у звітному періодів» (рис. 2.29).

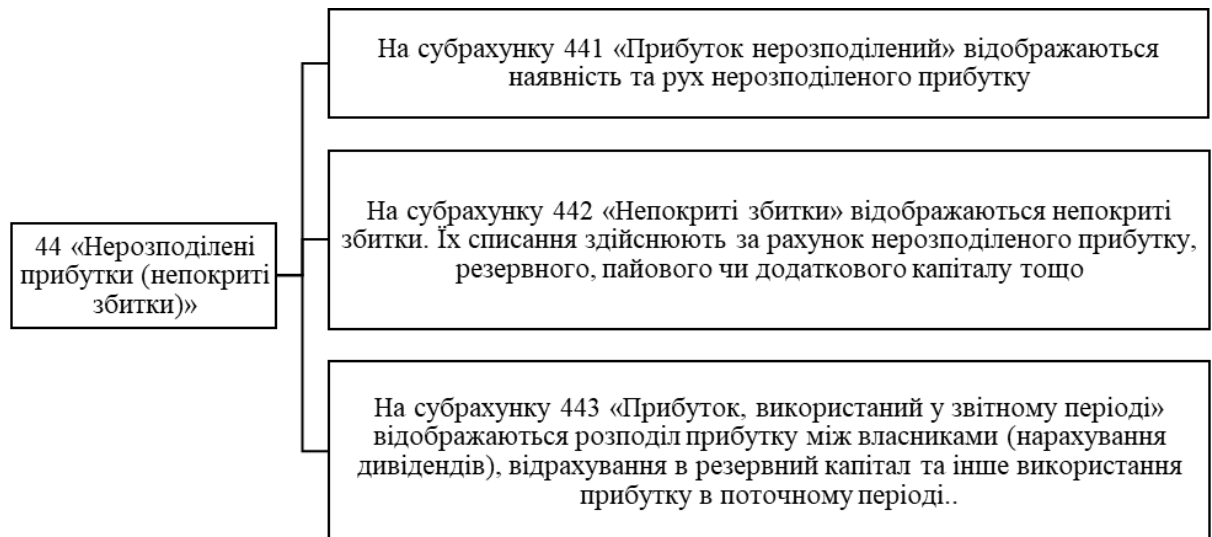


Рисунок 2.29 – Розкриття змісту субрахунків до рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»

Фінансовий результат підприємства має досить великий вплив на формування величини власного капіталу, що є основою для самостійної і незалежної роботи підприємства. Здатність підприємства до збільшення власного капіталу оцінюється системою показників фінансових результатів. Найбільш важливі показники представлені у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Формування фінансового результату за окремими статтями форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» відповідно до НП(С)БО1:

— валовий прибуток являє собою різницю між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

— прибуток (збиток) від операційної діяльності, визначається шляхом сумування показників валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних, витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

— прибуток (збиток) до оподаткування визначається шляхом сумування показників прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

— чистий прибуток (збиток) визначається шляхом сумування прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування [55].

Для визначення чистого прибутку використовується спеціальний алгоритм (рис.2.30).

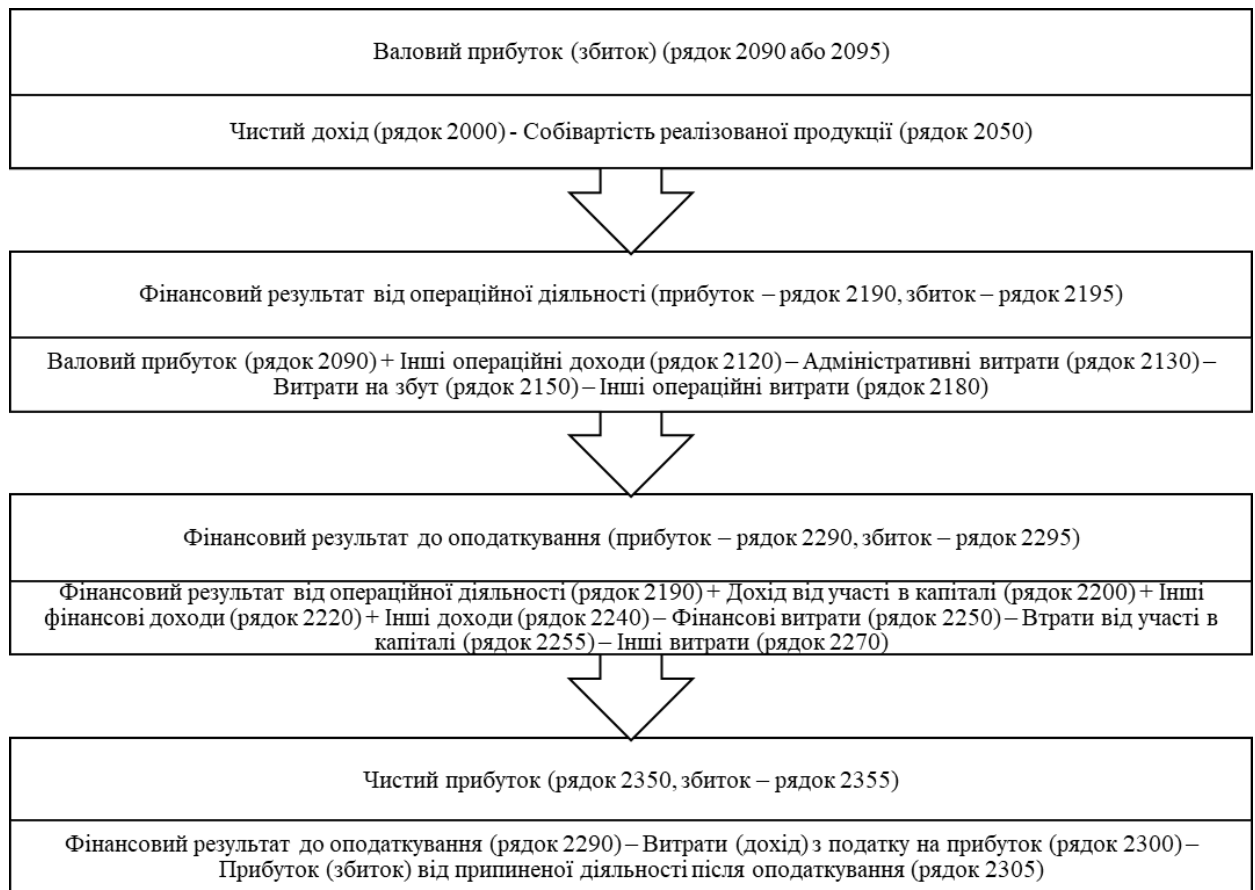


Рисунок 2.30 – Алгоритм визначення фінансового результату [23]

Отже, фінансовий результат підприємства являє собою складну та багатовимірну категорію. Фінансовий результат є головним показником для визначення ефективності роботи підприємства. Даний показник у формі прибутку являє собою головну мету діяльності підприємства. Інформація щодо фінансового результату наводиться у фінансових звітах підприємства та є необхідною для аналізу таких показників, як: ліквідність, платоспроможність та фінансова стійкість. Аналіз фінансового стану підприємства надає:

- якісну та кількісну інформацію про його діяльність для керівництва підприємства та потенційних партнерів;
- можливість вчасно отримати інформацію щодо недоліків у функціонування підприємства [5].

2.4. Автоматизація обліку фінансових результатів діяльності підприємства

Інформація завжди була і є найціннішим ресурсом, від якості якого залежить подальша діяльність того, або іншого підприємства. Саме тому існує потреба її швидкої обробки, шляхом автоматизації процесів обліку.

Облікова система – це інформаційна система, яка призначена для автоматизації ведення будь-якого обліку, пов'язаного з фінансово-господарською діяльністю підприємства. Це може бути збір, реєстрація, обробка або надання різних інформаційних даних, які використовуються для подальшого аналізу та планування бюджетів [45].

Український ринок програмного забезпечення має такі продукти: «1С: Бухгалтерія для України»; «Парус-Бухгалтерія»; «Діловод»; «SAP»; «IT-Enterprise: Бухгалтерія»; «ІС-ПРО» та інші.

Вибір продукту залежить від виду діяльності та об'єму виготовленої продукції (наданих послуг) суб'єкта господарювання та його фінансових можливостей.

Завдяки автоматизованому обліку бухгалтери мають гнучкі можливості, наприклад: використання кількох планів рахунків одночасно; багаторівневий аналітичний облік; кількісний облік; багато валютний облік; ведення на одному комп'ютері обліку для кількох підприємств; ведення консолідованого обліку та інше, в залежності від обраного продукту.

Зазвичай програмні забезпечення дозволяють отримати інформацію за довільний період, у різних розрізах та з необхідним ступенем деталізації.

Звіти щодо синтетичного обліку: оборотно-сальдова відомість; Головна книга; журнал-ордер та відомість за рахунком; картка рахунку та інше.

Звіти з аналітичного обліку: оборотно-сальдова відомість за рахунком у розрізі об'єктів аналітичного обліку; журнал-ордер у розрізі об'єктів аналітики; аналіз рахунку у розрізі об'єктів аналітики та інше.

Закриття звітних періодів в відповідних програмних продуктах потребує різні ступені автоматизації. Програма автоматично заповнює звіти на підставі введених за період господарських операцій.

Ведення автоматизованого обліку фінансових результатів складається з декількох етапів рис. 2.31

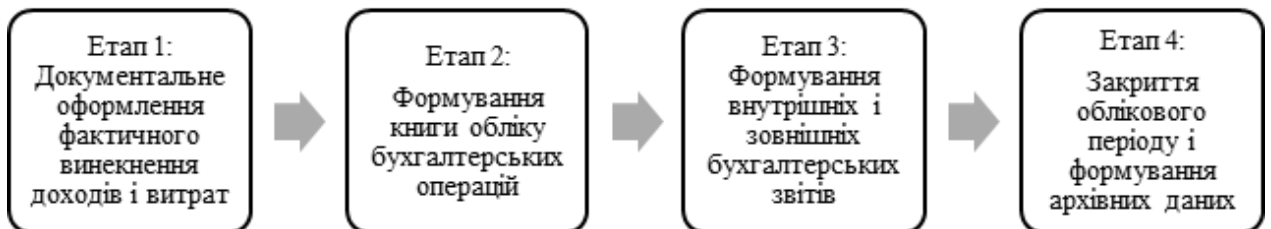


Рисунок 2.31 – Перелік етапів введення автоматизованого обліку фінансових результатів

В розрізі першого етапу розглядається введення в систему первинних документів для формування типових бухгалтерських проводок.

У випадку, якщо первинні документи були занесені у систему із помилками, то це автоматично вплине на наступні етапи.

На практиці, використання автоматизованих систем для обліку фінансових результатів дозволяє контролювати проведення операцій, з точки зору: законності, ефективності та доцільності. Також, використання програмного забезпечення зменшує вірогідність впливу людського фактору, а саме: помилки за рахунок неуважності або незнання.

Отже, впровадження автоматизації – це процес оптимізації облікових даних з можливістю подальшого підвищення ефективності роботи

підприємства. Автоматизоване формування звітів значно полегшує роботу бухгалтера, раціоналізує затрати його часу і підвищує продуктивність [3].

Розглянемо автоматизацію процесу обліку фінансових результатів на прикладі програмного забезпечення 1С «Підприємство: 8».

Дана програма займає передове місце в використанні на території України, що пов'язано з достатньо високою якістю ведення обліку. Програма веде обліку на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, з використанням подвійного запису.

«1С: Підприємство» має відповідні переваги, у порівнянні з іншими, а саме:

- можливість ведення обліку не за одним планом рахунків;
- можливість введення нових субрахунків;
- можливість проведення автоматичної перевірки, щодо коректності введених операцій;
- можливість використання довідника кореспонденції рахунків та інше [47]

Визначення фінансових результатів відповідного періоду проводиться після закриття даного періоду.

- перед закриттям періоду необхідно провести декілька процедур, а саме:
- перевірити заробітну плату на коректність нарахування;
- проконтролювати правильність відображених сум та сплачених податків;
- провести порівняльний аналіз залишків на рахунках грошових коштів із залишками банківських виписок [1].

Перед закриттям будь-якого періоду необхідно провести пере провести документи обліку. Для того, щоб виконати пере проведення, необхідно перейти до вкладки «Операції» у верхній частині меню, у відкритому списку перейти до «Проведення документів» (рис. 2.32)

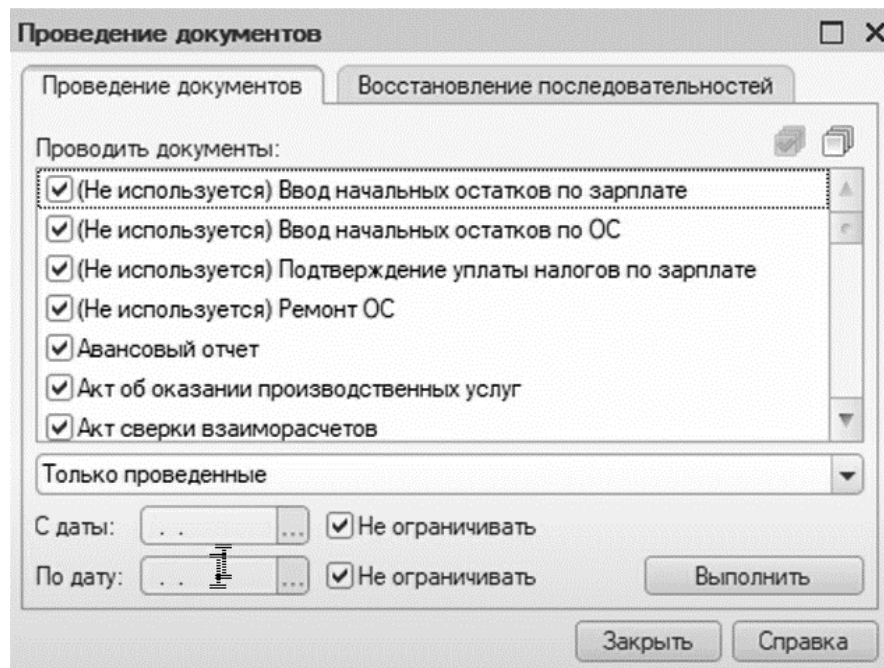


Рисунок 2.32 – Вікно «Проведення документів» в «1С:Бухгалтерія 8»

У вікні «Проведення документів» (див. рис. 2.32) необхідно обрати період з дати початку до дати закриття. У разі, якщо перевірка робиться у перший раз, то необхідно поставити відмітку у поле «Без обмежень» і натиснути «Виконати». Після виконання усіх пунктів натиснути «Закрити»

Після проведення документів, можна перейти по закриття відповідного періоду.

Для проведення закриття періоду необхідно перейти до вкладки «Операції» та обрати «Регламентні операції» та перейти до «Закриття місяця». Після переходу у розділ «Закриття місяця», необхідно створити новий період, по якому буде проведено закриття (рис. 2.33).

До властивостей даного документу (див. рис.2.33) входять проведення відповідних регламентованих операцій, а саме:

- проведення нарахування амортизації;
- проведення процедури переоцінки валютних коштів;
- проведення коригування фактичної вартості номенклатури;
- проведення списання витрат майбутніх періодів;

- проведення розрахунку та коригувань собівартості продукції (товарів, робіт, послуг);
- проведення переоцінки вартості запасів;
- проведення технологічних операцій податкового обліку [1].

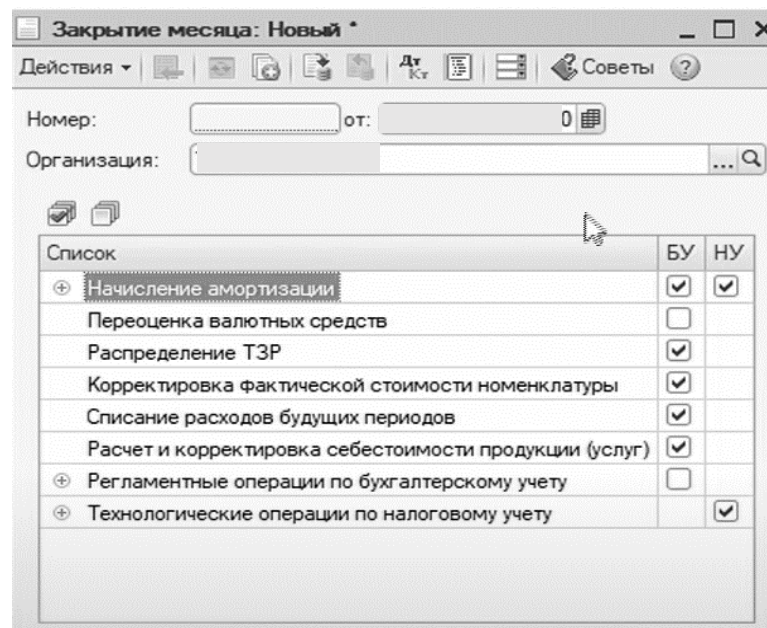


Рисунок 2.33 – Вікно «Проведення документів» в «1С:Бухгалтерія 8»

При необхідності є можливість внести зміни, натиснув у полі «Ручне коригування (дозволяє редагувати рух документів».

Наступним етапом, після закриття періоду, є закриття фінансових результатів.

Для того, щоб виконати даний етап, необхідно перейти у меню «Операції», знайти «Регламентовані операції» та перейти до «Закриття фінансових результатів» (рис.2.34).

При проведенні процедури закриття фінансових результатів, у вікні (див. рис. 2.34) необхідно проставити помітки:

- закривати доходи та витрати (на рахунок 79);
- розрахувати прибуток/збиток (на рахунок 44) [49].

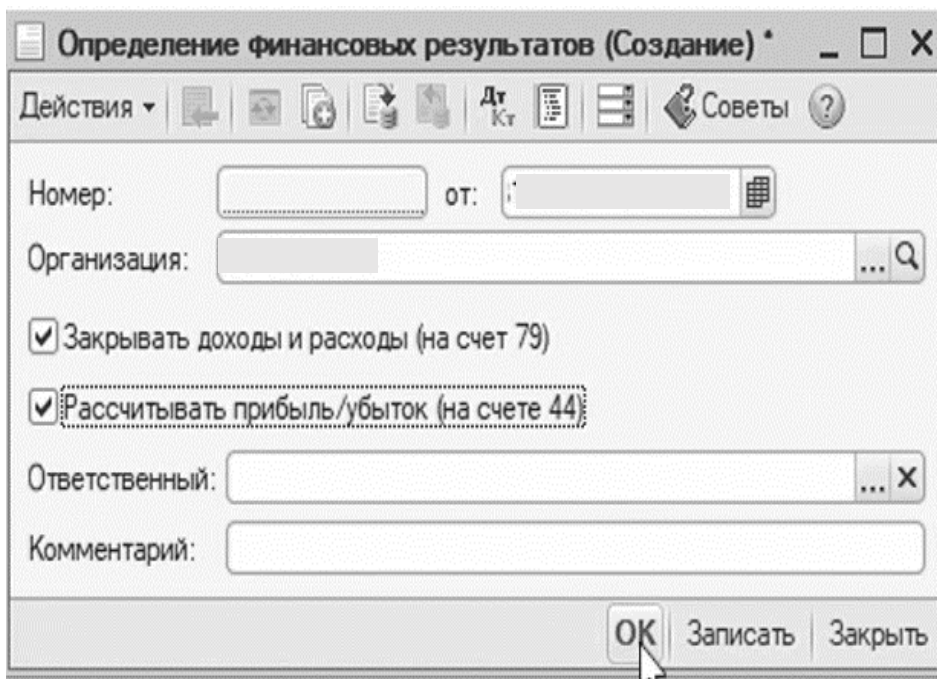


Рисунок 2.34 - Вікно «Проведення документів» в «1С:Бухгалтерія 8»

При проставлені відповідних поміток, програма автоматично проведе всі процедури закриття.

При закритті доходів та витрат, залишки по рахунках 7-го, 8-го та 9-го класів буде списано на відповідні субрахунки рахунка 79 «Фінансові результати».

Фінансовий результат буде автоматично списано програмою на субрахунок 441 «Нерозподілений прибуток», або на субрахунок 442 «Непокритий збиток».

Як правило, визначення фінансового результату проводять поквартально, одразу після відображення в обліку господарських операцій пов'язаних з доходами і витратами, враховуючи витрати з податку на прибуток.

Розрахунок показників прибутку та збитку розраховуються в кінці року.

Однак, впровадження автоматизованих систем обліку маю низьку проблем.

Основною проблемою є безпека збереження даних, їх конфіденційності та цілісності. Використання програм обліку не гарантує захист від впливу вірусу на збереження даних.

Другою проблемою є складність використання та різність програм між собою. Необхідно витратити ресурси часу на навчання співробітників правильному користуванню програмами. Різні версії програм дуже відрізняються між собою, як за робочою панеллю, так і за наповненістю. Наприклад програми «1С: Бухгалтерія 7» та «1С: Бухгалтерія 8» має дещо різні плани рахунків, послідовність ведення даних та вимоги до проведення документів.

Висновки за розділом 2

Фінансовий результат є результатом співвідношення витрат звітного періоду із доходами даного періоду. Розкриття інформації щодо обліку витрат наведено в НП(С)БО16 «Витрати». Відповідно до даного положення витрати поділяються на виробничі, операційні та інші.

Облік витрат ведеться на рахунках 8-го та 9-го класу. Як правило, використовують 9-й клас рахунків, або одночасно і 8-й, і 9-й. Лише 8-й клас рахунків використовують суб'єкти малого підприємництва або організації некомерційної діяльності [20].

На рахунку 9-го класу 90 «Собівартість реалізації» обліковуються витрати, що за своєю суттю пов'язані із собівартістю реалізованої продукції. Даний рахунок є активним і списується по кредиту на фінансовий результат.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку загальновиробничих витрат. Даний рахунок активний, кожного місяця списується на рахунок 23 «Виробництво» або 90 «Собівартість реалізації».

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» відображає загальновиробничі витрати, що понесенні в результаті управління або обслуговування суб'єкта господарювання.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом виробленої продукції. Списується на кредитом на фінансові результати.

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» використовується для обліку всіх витрат операційної діяльності, окрім витрат, що обліковуються на рахунка 90,91,92 та 93 9-го класу рахунків.

Для обліку фінансових витрат використовується рахунок 95 «Фінансові витрати», що списується за кредитом на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

На рахунку 96 «Витрати від участі в капіталі» ведеться облік витрат, що виникли в результаті зменшення вартості інвестицій. За дебетом кореспондує із кредитом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Рахунок 97 «Інші витрати» призначено для обліку витрат, що виникли в процесі діяльності, яка не пов'язана а ні з виробництвом, а ні з реалізацією.

На рахунку 98 «Податок на прибуток» обліковуються витрати, пов'язані із сплатою до бюджету податку на прибуток.

Оцінку, склад та класифікацію доходів у своєму складі містить НП(С)БО15 «Доходи». Термін «Дохід» має декілька характеристик визначення (див. рис. 2.14).

Доходи класифікуються відповідно до груп, а саме:

- дохід (виручка) від реалізації продукції;
- чистий дохід від реалізації;
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи [12].

На рахунку 70 «Дохід від реалізації» призначено для обліку доходів, що були отримані в результаті реалізації, оренди страхової діяльності та інше.

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності наведено на рахунку 71 «Інший операційний дохід». До інших операцій відносять доходи, що були отримані в результаті реалізації іноземної валюти,

реалізації інших оборотних активів, операційної оренди активів, операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності та інше.

Узагальнення інформації про доходи, отримані від участі в капіталі, використовують рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі». За кредитом даного рахунку відображається збільшення доходу, а за дебетом – списання на фінансові результати.

Для узагальнення інформації щодо доходів, отриманих шляхом інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що не обліковується на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», використовують рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Для обліку доходів, що виникають у процесі діяльності, але ніяк не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю підприємства, використовують рахунок 74 «Інші доходи».

Для обліку страхових платежів використовують рахунок 76 «Страхові платежі». За кредитом даного рахунку відображають збільшення страхових платежів у страховика, а за дебетом – повернення страхових платежів страхувальнику у разі дострокового припинення дії договору страхування. Даний рахунок щомісячно закривається на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Процес формування фінансових результатів спрямований на те, щоб досягти відповідного запланованого результату діяльності, за рахунок фінансової, операційної та інвестиційної діяльності.

Облік фінансового результату ведеться на рахунках 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» використовується для обліку та узагальнення інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства.

По закриттю рахунку 79 «Фінансові результати», сальдо списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На даному рахунку

ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків та використаного прибутку.

В сучасних умовах організація обліку має спрощений вигляд, завдяки застосуванню автоматизованих систем обліку

На практиці, використання автоматизованих систем для обліку фінансових результатів дозволяє контролювати проведення операцій, з точки зору: законності, ефективності та доцільності. Також, використання програмного забезпечення зменшує вірогідність впливу людського фактору, а саме: помилки за рахунок неуважності або незнання.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аудиту доходів та фінансових результатів діяльності

Великі компанії, що мають у своїй структурі окремі бізнес-одиниці та філіали з плином часу стикаються з питанням достовірності висвітлення інформації щодо своєї діяльності. Якість, повнота та достовірність інформації наведеної у фінансовій звітності дає змогу достовірно оцінити можливості та перспективи діяльності підприємства, організації та інших юридичних осіб.

АТ «НАК «Нафтогаз» є найбільшою газовидобувною компанією України. Дана компанія має проходити обов'язковий аудит і надавати Звіт незалежного аудитора до своєї консолідованої фінансової звітності.

Обов'язковий аудит, по-перше, передбачено чинним законодавством України. По-друге, проведення обов'язкового аудиту, як результат, підтверджує (або навпаки) результати фінансової звітності. В результаті підтвердження якості, повноти та достовірності висвітленої у фінансовій звітності інформації, компанія, тим самим, підвищує ступінь довіри інвесторів, кредиторів та клієнтів.

Організація аудиту досить складний та трудомісткий процес. Від якості організації проведення аудиту прямо пропорційно залежить якість його проведення.

Одним з найскладніших видів аудиторської перевірки, із високим ступенем аудиторського ризику, є перевірка доходів та фінансових результатів.

Відповідно до концептуальних основ фінансової звітності, наведеної у Міжнародних стандартах аудиту (МСА) 200 «Загальні цілі незалежного

аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»:

- мета аудиту фінансових результатів полягає у можливості формування незалежної думки аудитора щодо формування фінансових звітів та їх відповідності всім аспектам, наведених у концептуальних основах;

- мета аудиту доходів полягає у можливості формування незалежної думки аудитора щодо правильності відображення інформації про отримані доходи у звітності підприємства [30].

Завдання аудиту доходів та фінансових результатів діяльності підприємства:

- перевірка відповідності визначення доходів та фінансових результатів прийнятій на підприємстві обліковій політиці;

- перевірка правильності розподілу доходів підприємства за класифікаційними групами;

- перевірка правильності визнання та оцінки в бухгалтерському обліку доходів та витрат для визначення фінансових результатів;

- перевірка правильності формування доходів і фінансових результатів підприємства у звітному періоді;

- встановлення достовірності наведених в первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку за операціями формування доходів та фінансових результатів;

- перевірка повноти та правильності відображення в обліку та фінансовій звітності операцій, які привели до виникнення доходів та фінансових результатів діяльності підприємства [10].

Об'єкт аудиту доходів: групи доходів підприємства та господарські операції, що пов'язані з формуванням доходів.

Можливі джерела інформації аудиту доходів підприємства:

- наказ про облікову політику;

- первинні документи обліку доходів;

- інші документи, що відображають формування доходів в обліку;
- звітність підприємства;
- акти ревізій та перевірок минулих років;
- попередні матеріали і висновки незалежних аудиторів (за наявності);
- вимоги нормативних документів з регулювання обліку доходів.

На першому етапі проведення аудиту доходів незалежний аудитор має перевірити відповідність класифікацій оцінки та умов визнання доходів відповідно до чинного законодавства України. Під час проведення даного етапу встановлюється відповідність відвідання наказу про облікову політику суб'єкта господарювання до норм чинного законодавства.

Наступний етап складається з перевірки незалежним аудитором правильності відображення доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) відповідно до чинного законодавства.

Наступний етап аудиту доходів складається з перевірки правильності відображення інших операційних доходів. Під час даної перевірки встановлюється правильність відображення доходів, отриманих у вигляді відсотків, штрафів, неустойки та пені, в облікових документах.

При проведенні даного етапу перевіряється співвідношення сум, що були зазначені у договорах та рахунку 71 «Інший операційний дохід». При наявності відхилень необхідно обов'язково встановити причину розбіжності сум.

Також, при проведенні даного етапу незалежним аудитором перевіряється повнота відображення отриманих відсотків за розрахунками в обліку, шляхом перевірки договорів, укладених з банком та банківських виписок.

Особливе місце приділяється перевірці обліку доходів від участі в капіталі. При проведенні даної перевірки необхідно встановити:

- документальне оформлення доходів від участі в капіталі;

- повнота та правильність відображення дивідендів, отриманих за акціями і облігаціями, на рахунках бухгалтерського обліку та облікових регістрах;
- правильність ведення рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи» та їх віднесення на фінансові результати.

При проведенні аудиту доходів суб'єкта господарювання можуть бути виявлені відповідні порушення:

- невірна класифікація доходів;
- недотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;
- невірно обчислена сума доходу;
- помилки в бухгалтерських проводках при відображенні господарських операцій з формування доходів і списання їх на фінансові результати;
- відсутність первинних документів з обліку доходів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- некоректне відображення в звітності доходів підприємства [19].

Об'єктом аудиту фінансових результатів є фінансові результати підприємства (чистий прибуток або збиток) та операції, що пов'язані з його формуванням.

Можливі джерела інформації аудиту фінансових результатів:

- наказ про облікову політику та установчі документи;
- первинні документи з обліку доходів, витрат і фінансових результатів;
- регістри синтетичного і аналітичного обліку (рахунки 7-го та 9-го класів);
- форма 1 – Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- форма 2 – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- попередні матеріали і висновки незалежних аудиторів (за наявності) [19].

Відповідно до норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитором розробляється індивідуальна методика, що враховує особливості

діяльності підприємства, дає можливість отримати відповідні аудиторські докази та сформулювати висновки [32].

Початковий етап проведення аудиту складається з відповідних стадій: організаційної (рис.3.1) та підготовчої (рис. 3.2).

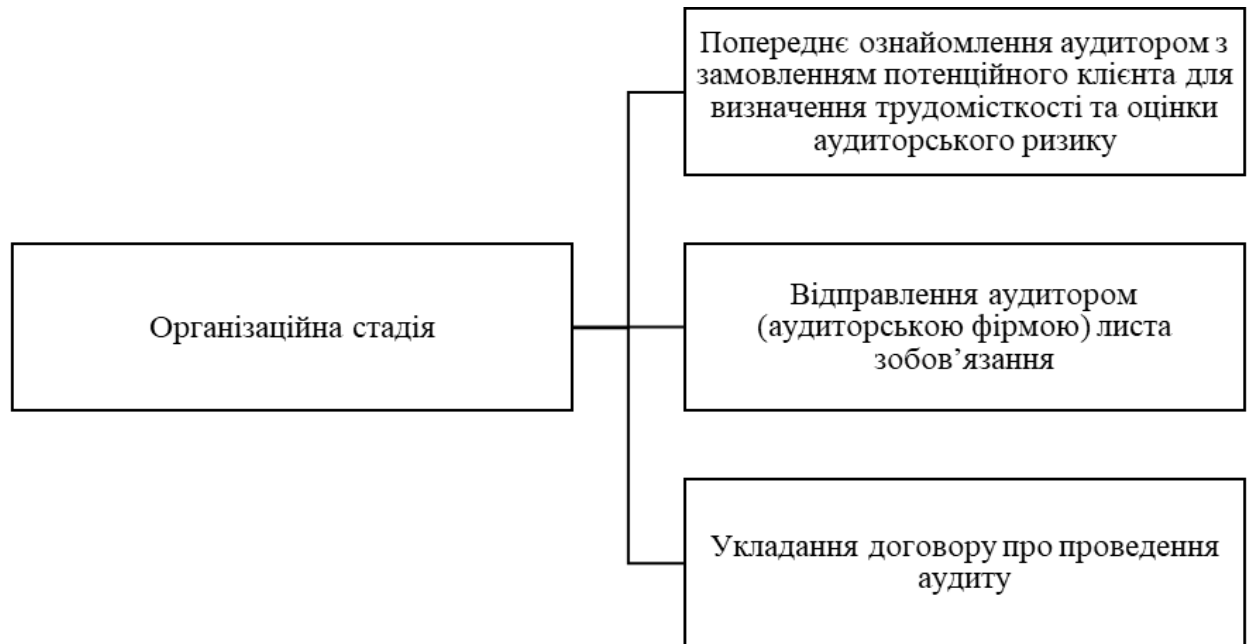


Рисунок 3.1 – Складові організаційної стадії проведення аудиту [2]

Організаційна стадія (див. рис. 3.1) є перед перевіркою стадією організації процесу, що визначає об'єми, строки, ризик та роз'яснення пунктів договору відповідно до умов обох сторін. Даний етап є базою організації процесу перевірки.

Підготовча стадія (див. рис. 3.2) стосується безпосередньо процесу організації самої перевірки, що включає формування групи, обговорення процесу проведення перевірки із формуванням плану та стратегії.

Для початкового етапу важливо вивчити інформацію про майбутнього клієнта (рис.3.3). Від послідовності вивчення інформації про клієнта залежить коректність аналізу представленої для перевірки інформації.



Рисунок 3.2 – Складові підготовчої стадії проведення аудиту [2]

Далі проводиться основний етап перевірки, суть якого полягає в проведенні первинного аудиту, аудиту доходів, витрат та фінансових результатів підприємства.

Проведення аудиту доходів керується НП(С)БО15 «Дохід». Дане положення визначає: порядок формування інформації про доходи підприємства та розкриття даної інформації у фінансовій звітності. Проведення аудиту витрат керується НП(С)БО16 «Витрати». Дане положення визначає: основні вимоги до визнання, складу і оцінки витрат та розкриття інформації по витратам у фінансовій звітності.

Послідовність проведення аудиту фінансових результатів складається з: перевірки первинних документів на оформлення, законність та достовірність; перевірки доходів і витрат відповідно до виду діяльності, до якого вони були віднесені на правильність; проведення аналізу обліку підприємством фінансових результатів його діяльності; перевірки коректності ведення підприємством обліку основної та іншої діяльності; перевірки коректності

формування чистого прибутку та його розподілу та перевірки методики розрахунку сум сплати підприємством до бюджету.



Рисунок 3.3 – Інформація для попереднього ознайомлення аудиторської фірми з клієнтом [2]

При проведенні аудиту фінансових результатів суб'єкта господарювання можуть бути виявлені відповідні порушення:

- помилки в обліку операцій, які призвели до виникнення фінансових результатів;
- невірне визначення звітного періоду при формуванні фінансових результатів;
- помилки при закритті рахунків доходів і витрат на фінансові результати;
- некоректне відображення у звітності фінансових результатів [19].

Заключним етапом проведення аудиту є узагальнення результатів проведеного аудиту. Результати перевірки заносяться до приміток аудитора і є підставою формування аудиторського звіту. Більш детально інформація наведена у програмі проведення аудиту (таб. 3.1.).

Таблиця 3.1. – Програма проведення аудиторської перевірки доходів, витрат та фінансових результатів

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Термін	Метод організації
1	2	3	4	5
1	Перевірка фінансового планування, організації роботи фінансової служби, стан внутрішнього фінансового контролю	Керівник	-	Суцільна
Перевірка доходів діяльності підприємства				
2	Перевірка відповідності визнання доходів умовам НП(С)БО15 «Дохід»	Керівник, члени робочої групи	-	Суцільна
3	Визначення сум оборотів та залишків за кожним синтетичним доходним рахунком, питомої ваги кожної групи в загальному обсязі доходів, встановлення суттєвості конкретної групи доходів.	Члени робочої групи	-	Вибіркова
4	Перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації		-	
5	Перевірка дотримання калькуляційних цін		-	
6	Перевірка безготівкових рахунків		-	
7	Перевірка відповідності документів на відвантаження продукції затвердженням замовленням на продаж		-	
8	Перевірка випадків відсутності документів із відвантаження продукції		-	
9	Замовлення рахунків фактур із затвердженням замовленням і документами на відвантаження продукції		-	
10	Звірення кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку й документів на відвантаження продукції		-	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
11	Перевірка ціноутворення, відвантаження продукції пов'язаним особам	Керівник, члени робочої групи	-	Суцільна
12	Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж, а саме облікові регістри і кореспонденція рахунків		-	
13	Перевірка відповідності та повноти періоду відображення доходів за звітний період		-	
14	Узагальнення інформації з аудиту доходів		-	
Перевірка витрат діяльності підприємства				
15	Перевірка складу витрат за статтями згідно із застосованою класифікацією	Керівник, члени робочої групи	-	Суцільна
16	Перевірка правомірності внесення до складу витрат на виробництво витрат, що здійснюються підприємством	Члени робочої групи	-	Вибіркова
17	Перевірка правильності групування витрат за місцями їх виникнення та перевірка своєчасності віднесення витрат на виробництво до собівартості продукції		-	
18	Перевірка правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їх списання на витрати виробництва		-	
19	Перевірка правильності та документального оформлення браку у виробництві, правомірності списання витрат від браку		-	
20	Перевірка правильності оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції	Керівник, члени робочої групи	-	
21	Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподілу		-	
22	Перевірка правильності списання нерозподілених загальновиробничих витрат		-	
23	Перевірка правильності розподілу і списання частини загальновиробничих витрат, які входять до виробничої собівартості		-	
24	Перевірка списання витрат від браку, документальне оформлення браку		-	
25	Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та її впровадження в бухгалтерський облік		-	
26	Перевірка оприбуткування готової продукції в натуральних показниках		-	
27	Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом		-	
28	Перевірка відповідності нормативних документам: — Розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат; — Розподілу виробничої собівартості між окремими видами продукції; — Розподілу витрат, які становлять виробничу собівартість між витратами на переробку власної та давальницької сировини	Члени робочої групи	-	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
29	Перевірка показника «нормальна потужність» та обґрунтування вибору одиниці «нормальної потужності»		-	
30	Перевірка порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат	Керівник, члени робочої групи	-	
31	Проведення арифметичного контролю показників собівартості за даними зведеного обліку		-	
32	Перевірка відповідності та повноти періоду відображення витрат за звітний період		-	
33	Узагальнення інформації з аудиту витрат		-	
Перевірка фінансових результатів діяльності підприємства				
34	Перевірка тотожності показників Балансу та Звіту про фінансові результати	Керівник, члени робочої групи	-	Суцільна
35	Перевірка правильності визначення та відображення прибутку або збитку за звітний період		-	
36	Перевірка правильності визначення валового прибутку (збитку)		-	
37	Перевірка відповідності інших операційних доходів (витрат)		-	
38	Перевірка правильності визначення розміру податку на прибуток, відповідність його відображення н на рахунках синтетичного обліку та облікових регістрів		-	
39	Перевірка дотримання розподілу прибутку розпорядчими документами за даними бухгалтерського обліку		-	
40	Перевірка резервів збільшення прибутку та підвищення рентабельності		-	
41	Аналіз результатів аудиту доходів та витрат з метою визначення ефективності діяльності клієнта		-	
42	Узагальнення матеріалів аудиту, складання звітів		-	
43	Доведення результатів аудиту до керівника		-	

Джерело: побудовано на підставі [61]

Отже, методика проведення аудиту доходів і фінансових результатів складається із декількох етапів:

— початковий: ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку;

— основний: первинний аудит (перевірка законності, достовірності та правильності оформлення первинних документів), аудит доходів підприємства, аудит витрат підприємства та аудит фінансових результатів;

— заключний етап: підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту.

3.2. Процедури аудиту фінансової звітності

Завершальний етап аудиторської перевірки складається з відповідних стадій (рис.3.4).

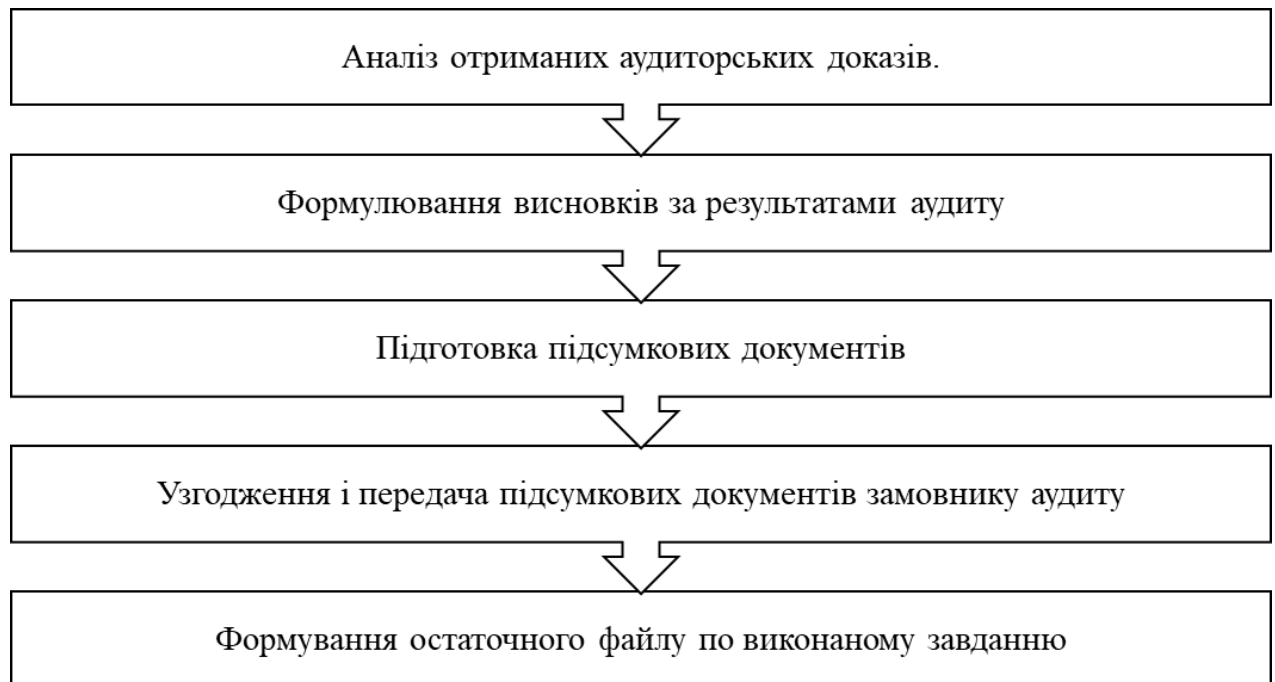


Рисунок 3.4 – Алгоритм проведення завершального етапу аудиторської перевірки [19]

Отже, завершальний етап складається з аналізу доказів, формування висновків, підготовки документів, узгодження і передача документів заявнику та формування остаточного файлу.

В своєму висновку аудитор вказує на сильні та слабкі напрямки діяльності підприємства. МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» розкриває форму та зміст аудиторського висновку.[31]

Після надання висновку, аудитором та замовником підписується акт виконаних робіт.

Розглянемо процедуру аудиту фінансової звітності на прикладі звіту незалежного аудитора, щодо проведеної перевірки окремої фінансової звітності АТ «Нафтогаз України» (Додаток В).

Незалежним аудитором виступила фірма Товариство з обмеженою відповідальністю Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)» (далі «аудитор», «незалежний аудитор», «аудиторська компанія»).

Предметом аудиту є окрема фінансова звітність, що включає:

- баланс (Звіт про фінансовий стан) станом на 31 грудня 2021 року;
- звіт про прибуток чи збиток (Звіт про сукупний дохід) за рік, що закінчився на вказану дату;
- звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився на вказану дату;
- звіт про зміни у власному капіталі за рік, що закінчився на вказану дату;
- примітки до фінансової звітності, які включають опис основних принципів облікової політики та іншу пояснювальну інформацію.

Аудит проведено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Відповідальність незалежного аудитора наведена у розділі «Відповідальність аудитора за аудит окремої фінансової звітності».

Аудиторська фірма проводить перевірку з встановленням свого підходу до перевірки. Даний підхід має ряд обов'язкових пунктів, а се:

- суттєвість;
- ключові питання аудиту, з обов'язковим висвітленням проведених процедур.

Суттєвість визначається в процесі планування аудиту одночасно із визначенням ризиків суттєвого викривлення предмету перевірки, а саме окремої фінансової звітності. У процесі було проведено аналіз сформованих суб'єктивних суджень управлінським персоналом. Дані судження були сформовані із застосуванням припущень і розглядом майбутніх подій по відношенню до суттєвих бухгалтерських оцінок.

В процесі проведення аудиторських перевірок було розглянуто ризик, пов'язаний з обходом внутрішнього контролю управлінським персоналом, враховуючи оцінку наявності відповідних ознак необ'єктивності даного персоналу, що є основою для створення ризику шахрайства з подальшим суттєвим викривленням інформації.

Особливий вплив на застосування суттєвості має планування обсягів аудиту. Планування аудиту має здійснюватися таким чином, щоб аудитор мав змогу виконати роботу у такому обсязі, який є необхідним для отримання відповідних підстав, на базі яких буде сформовано думку з урахуванням структури, облікових процесів, механізмів контролю та урахуванням галузі проведення діяльності.

Аудиторська компанія, виходячи із свого професійного осудження, встановлює певну кількість порогових значень для суттєвості. За допомогою даних значень та враховуючи якісні фактори, встановлюється : обсяг, характер та строки проведення аудиту.

На прикладі даної аудиторської компанії суттєвість визначається як 0,75% чистих активів, у даному випадку це 2 665 млн. грн..

Обґрунтування встановленого рівня суттєвості регламентується тим, об'єкт перевірки є державним підприємством, і проводить свою діяльність на сильно регульованому ринку природного газу. Особлива характеристика даного ринку полягає у певних обмеженнях стосовно здатності об'єкту перевірки та його клієнтів впливати на ціни та вибір клієнтів або постачальників відповідно. Дана ситуація встановлюється чинним законодавством та ринковою культурою.

Ключові питання аудиту – це питання, що мають найбільше значення для формування аудиторської думки.

Аудиторська компанія розглядає наступні ключові питання:

— оцінка дебіторської заборгованості за природний газ;

— виконання певних зобов'язань за кредитними договорами та перспективами випуску Єврооблігацій, які можуть вплинути на класифікацію заборгованості Компанії.

Протягом року управлінським сектором Кампанії було проведено процедуру реформування шляхів визначення обсягу запланованих кредитних збитків від дебіторської заборгованості від продажу природного газу. Початково компанія використовувала спрощений підхід на основі матриці міграції. Наразі управління компанії прийняло рішення щодо переходу на підхід з більш комплексною методологією, що базується на оцінці ймовірності дефолту відповідно до кожного клієнта, та, як наслідок, збитків за різними групами клієнтів.

Базою для розробки моделі очікуваних кредитних збитків для перевертлючої компанії слугує скоригована на прогнозну інформацію статистична інформація.

В процесі проведення аудиторських процедур компанією, що проводила процедуру перевірки, було виконано наступні дії:

— проведено оцінку коректності методології, що була застосована персоналом управлінського сектору з метою прогнозування очікуваних кредитних збитків;

— проведено тестування використаних вхідних параметрів та проведено аналіз припущень, що були застосовані персоналом управлінського сектору;

— проведено процедуру запитів персоналу управлінського сектору Компанії різних рівнів організаційної структури, з метою отримання підтвердження доказів, отриманих від час перевірки.

Також, в процесі проведення аудиторських процедур аудитором було виконано оцінку повноти розкриття інформації щодо залишку дебіторської заборгованості, враховуючи розкриття інформації щодо облікових суджень.

У ході проведення аудитором перевірки виконання певних зобов'язань за кредитними договорами було виконано наступні процедури перевірки:

- проведено ознайомлення з кредитними договорами та проспектами випуску Єврооблігацій;

- проведено аналіз виконання відповідних фінансових зобов'язань, виконаний шляхом перерахунку та порівняння показників з їх максимальними пороговими значеннями, що були встановлені за кредитними договорами;

- проведено перевірку виконання відповідних нефінансових зобов'язань методом перевірки документації, яка є перевірочним елементом підтвердження виконання умов.

Також, в процесі проведення процедур перевірки аудиторською компанією було проведено оцінку достатності розкриття інформації щодо виконання зобов'язань.

Також, аудиторською компанією було проведено перевірку іншої перевірки, що включає Звіт про управління (Звіт керівництва), в результаті чого суттєвих викривлень виявлено не було.

Особливу увагу в ході перевірки аудитором було приділено розділу присвяченому відповідальності аудитора за аудит окремої фінансової звітності. Даний розділ визначає мету проведеної перевірки, а саме: обґрунтування впевненості відсутності суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

В процесі проведення аудиторською компанією використовуються норми зазначені у Міжнародних стандартах аудиту, професійні судження та професійний скептицизм, із виконанням:

- процедур виявлення та оцінки ризику суттєвого викривлення інформації, наведеної в окремій фінансовій звітності, враховуючи можливість шахрайства або помилки;

- процедур отримання аудиторських доказів, що мають достатню вагу для отримання підстав щодо висловлення аудиторської думки;

- процедур аналіз щодо характеру застосованої облікової політики, об'єктивності бухгалтерських оцінок та повноти розкриття інформації персоналом управлінського сектору;

— процедур оцінки подання окремої фінансової звітності (її структура та зміст).

Представниками аудиторської фірми здійснюється відповідна взаємодія з особами, що є відповідальними за корпоративне управління, з метою надання їм інформації щодо запланованого обсягу роботи, строки перевірки та відповідні суттєві зауваження, отримані за результатами проведення аудиту.

Відповідно до Звіту про правові та регуляторні вимоги, у звіті незалежного аудитора надаються результати перевірки:

- інформації про кінцевого бенефіціарного власника та структури власності;
- інформація про материнські компанії та дочірні підприємства компанії;
- повідомлення про окремий Звіт про управління (Звіт керівництва);
- результати перевірки ревізійної комісії.

За результатами проведеної перевірки незалежний аудитор зробив фінальне заключення щодо достовірності та відповідності Міжнародним стандартам фінансової звітності інформації, що наведена в окремій фінансовій звітності компанії АТ «НАК «Нафтогаз України» за 2021 рік і яка відображає фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів звітного періоду.

Відповідно до висновку аудитора, наведена окрема фінансова звітність (з урахуванням приміток) відповідає всім вимогам, що наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

3.3. Організація та методика аналізу рівня, структури і динаміки прибутку підприємства

Доцільно розпочати аналіз прибутку з аналізу структури доходів і витрат (таб. 3.2). Бо саме доходи і витрати визначають фінансових результат підприємства.

Організація та методика аналізу базується на фінансовій звітності АТ «НАК «Нафтогаз України» (далі «Компанії»).

Аналіз структури доходів і витрат базується на Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (Додаток Б). Для проведення аналізу використовують горизонтальний та вертикальний прийоми.

Горизонтальний (трендовий) аналіз прибутку базується на вивченні показників у часі. Даний прийом використовують для аналізу динаміки окремих видів прибутку [28].

Вертикальний (структурний) аналіз базується на структурному аналізі показників. Для використання даного прийому враховують питому вагу окремих складових показника [28].

Індекс інфляції наведено за даними офіційного сайту Міністерства Фінансів України. Значення індексу – 110,0%.

Таблиця 3.2 - Структурно-динамічний аналіз елементів формування фінансових результатів за 2020-2021 рр.

Пазники	Звітний період (2021 р.), тис. грн.	в % до підсумку	Попередній період (2020 р.), тис. грн.	в % до підсумку	Показники звітного періоду з індексом інфляції, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.	Зміна питомої ваги (%),
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	170462230	89%	121058717	74%	187508453,0	49403513	15%
Інші операційні доходи	583115	0%	39242377	24%	641426,5	-38659262	-24%
Дохід від участі в капіталі	15557237	8%	234514	0%	17112960,7	15322723	8%
Інші фінансові доходи	3146297	2%	1364196	1%	3460926,7	1782101	1%
Інші доходи	1315166	1%	1764767	1%	1446682,6	-449601	0%
Усього доходів	191064045	100%	163664571	100%	210170449,5	27399474	-

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	150313093	84%	12188573 1	67%	165344402,3	28427362	17%
Адміністративні витрати	3066429	2%	3180396	2%	3373071,9	-113967	0%
Витрати на збут	1232524	1%	3153279	2%	1355776,4	-1920755	-1%
Інші операційні витрати	16288454	9%	26032188	14%	17917299,4	-9743734	-5%
Фінансові витрати	4451368	3%	5791588	3%	4896504,8	-1340220	-1%
Інші витрати	0	0%	16240709	9%	0	-16240709	-9%
Податок на прибуток	2660668	1%	5382381	3%	2926734,8	-2721713	-1%
Усього витрат	178012536	100%	18166627 2	100 %	195813789,6	-3653736	
Чистий фінансовий результат: прибуток/збиток	13051509	-	- 18001701	-	14356659,9	-	-

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємства (додаток Б)

Горизонтальний аналіз фінансових результатів підприємства (див. таб. 3.2) показав зменшення обсягу доходів і витрат звітного періоду в порівнянні з попереднім.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився в 15% до загального обсягу доходів у порівнянні з попереднім період, що становить 49 403,5 млн. грн.. Склад чистого прибутку від реалізації продукції складається з реалізації природного газу та надання послуг з організації транзиту газу. Відповідно до Окремої фінансової звітності, наданою підприємством, за звітний період, спостерігається збільшення об'ємів прибутку від реалізації природного газу.

Паралельно з цим спостерігається зменшення об'єму інших операційних доходів на 24%, що складає 38 659,3 млн. грн. Зменшення об'єму інших

операційних витрат, відповідно до Окремої фінансової звітності Компанії, пов'язано з:

- відсутністю у звітному періоді компенсаційних витрат відповідно з виконанням спеціальних обов'язків, покладених на Компанію пов'язаних з потребами населення та релігійних організацій;
- зменшенням доходів, від отримання штрафів, пені та неустойки;
- відсутністю у звітному періоді забезпечень, в результаті судових позовів;
- відсутністю у звітному періоді доходів від операційних курсових різниць;
- зменшення інших операційних доходів.

Показники доходу від участі в капіталі та іншого фінансового доходу збільшились відповідно на 8% та 1% у порівнянні з попереднім періодом. Загалом, доходи звітного періоду зменшились на 449,6 млн. грн..

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилась на 17%, що складає 28 427,4 млн. грн, у порівнянні з попереднім періодом. Вертикальний аналіз адміністративних витрат показав, що за даною статтею витрат динаміка відсутня, по відношенню до загального об'єму витрат. За горизонтальним аналізом, адміністративні витрати зменшились на 114,0 млн. грн.. Відповідно до Окремої фінансової звітності Компанії, основним пунктом, що вплинув на збільшення показника собівартості реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у звітному періоді – це собівартість реалізованого газу, що збільшилась на 35%.

По відношенню до загального об'єму витрат, витрати на збут та фінансові витрат зменшились на 1%, а інші операційні витрати та інші витрати зменшились на 5% та 9% відповідно.

Величина податку на прибуток зменшилась на 1%, тобто на 2 721,7 млн. грн., що свідчить про зменшення величини доходної частини.

Загалом, спостерігається зменшення об'єму доходів, що, звісно, є негативним моментом. Але, у той же час, спостерігається значне зменшення витрат діяльності за звітний період.

У порівнянні із попереднім періодом, за результатами звітного періоду підприємство отримало прибуток, коли у попередньому періоді має місце збиток. Причиною цьому є понесення у 2020 році витрат у зв'язку із знеціненням інвестицій в дочірні та асоційовані підприємства, у розмірі 16 240,7 млн. грн..

Аналіз прибутку підприємства передбачає вирішення відповідних завдань, основні з них: оцінка рентабельності праці підприємства та виявлення резервів збільшення об'єму прибутку [28].

Для оцінки ефективності використання прибутку використовуються наступні коефіцієнти: Коефіцієнт рентабельності поточних витрат, Коефіцієнт валового прибутку, Коефіцієнт операційного прибутку, Коефіцієнт чистого прибутку, Коефіцієнт окупності власного капіталу.

Коефіцієнт рентабельності поточних витрат використовується з метою визначення об'єму прибутку, що припадає на 1 грошову одиницю витрат (3.1) [28].

$$K_{\text{рпв}} = \frac{\text{ПР}}{\text{В}} \quad (3.1)$$

де ПР – прибуток

В – витрати

Коефіцієнт валового прибутку використовується для надання інформації щодо матеріальних ресурсів, робочої сили у виробничій та комерційній діяльності та їх ефективності(3.2) [28].

$$K_{\text{вп}} = \frac{\text{ПРв}}{\text{Вр}} \quad (3.2)$$

де $ПР_в$ – валовий прибуток

$В_в$ – виручка від реалізації товарів (робіт, послуг)

Коефіцієнт операційного прибутку використовується для надання інформації щодо об'єму прибутку від операційної діяльності на 1 грошову одиницю чистого прибутку (3.3) [28].

$$K_{про} = \frac{ПРо}{Вр} \quad (3.3)$$

де $ПРо$ – операційний прибуток

Коефіцієнт чистого прибутку є узагальнюючим та використовується для порівняння чистого прибутку та виручки (3.4) [28].

$$K_{прч} = \frac{ПРч}{Вр} \quad (3.4)$$

де $ПРч$ – прибуток чистий

Коефіцієнт окупності власного капіталу використовується для визначення прибутковості певного вкладеного капіталу, що було вкладено у відповідне підприємство (3.6) [28].

$$K_{овк} = \frac{ПР}{К_{вл}} \quad (3.6)$$

де $К_{вл}$ – власний капітал

Розрахунок вищенаведених показників зведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 - Зведені показники формування та використання прибутку
Компанії

Назва показника	Значення
1	2
Коефіцієнт рентабельності поточних витрат	0,073
Коефіцієнт валового прибутку	0,118
Коефіцієнт операційного прибутку	0,001
Коефіцієнт чистого прибутку	0,076
Коефіцієнт окупності власного капіталу	0,044

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності підприємства (Додаток А, Б)

Аналіз розрахунку коефіцієнту поточних витрат показав, що на 1 грн. витрат припадає 7,3% прибутку. Коефіцієнт валового прибутку показав, що частка валового прибутку в обсязі продаж підприємства складає 11,8%. Коефіцієнт операційного прибутку показав, що на 1 грн. виручки приходить 0,01% прибутку. Значення коефіцієнту чистого прибутку показує, що чистий прибуток складає 7,6% від загальної виручки від реалізації товарів (робіт, послуг). Прибутковість підприємств, в який вкладено власний капітал складає 4,4%.

Висновки за розділом 3

Підприємство АТ «НАК «Нафтогаз України» є компанією, що становить суспільний інтерес, тому має проходити процедуру обов'язкового аудиту. У розглянутому звітному періоді, а саме 2021 рік, аудиторською компанією, що надавала послуги перевірки було визначено Товариство з обмеженою відповідальністю Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)».

За даними проведеної аудиторської перевірки користувач інформації має можливість визначити якість, повноту та рівень достовірності представленої суб'єктом господарювання фінансової звітності.

Процес проведення аудиторської перевірки фінансової звітності суб'єкта господарювання складається з декількох етапів, а саме:

- початковий етап, суть якого полягає в проведенні відповідних організаційних дій, а саме: ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку;

- основний етап перевірки складається з проведення первинного аудиту (перевірка законності, достовірності та правильності оформлення первинних документів), аудиту доходів підприємства, аудиту витрат підприємства та аудиту фінансових результатів;

- заключний етап складається з підготовки аудиторського висновку та складання аудиторського звіту.

Метою проведення аудиторської перевірки є можливість у формуванні незалежної думки щодо коректності та повноті наданих фінансових звітів користувачами інформації для прийняття рішень щодо прийняття управлінських рішень, інвестування та інше.

Перед перевіркою фінансових результатів діяльності проводять перевірку доходів і витрат відповідного суб'єкта господарювання. Дана перевірка проводиться з метою визначення правильності формування та розподілу доходів, та перевірки коректності проведення процедур визнання та оцінки витрат. Основною причиною є формування фінансових результатів підприємства за рахунок співвідношення доходів і витрат, некоректний обліку яких має прямий вплив на їх формування.

Аудиторська перевірка АТ «НАК «Нафтогаз» була виконана відповідним підходом, який включає в себе визначення суттєвості та ключових питань аудиту.

Суттєвість визначена на рівні 0,75% чистих активів, що складає 2 665 млн. грн.

Суттєвість визначається на рівні планування аудиторської перевірки одночасно із визначенням ризиків суттєвого викривлення інформації управлінським персоналом.

Були визначені ключові питання аудиту:

- оцінка дебіторської заборгованості за природний газ;
- виконання певних зобов'язань за кредитними договорами та перспективами випуску Єврооблігацій, які можуть вплинути на класифікацію заборгованості Компанії.

Аудит проведено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Відповідальність незалежного аудитора наведена у розділі «Відповідальність аудитора за аудит окремої фінансової звітності».

Аналіз структури доходів і витрат АТ «НАК «Нафтогаз України» базується на Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Для проведення аналізу використано горизонтальний та вертикальний прийоми.

Аналіз структури та динаміки доходів і витрат, що висвітлені у Звіті про фінансові результати, показав, що загальний обсяг як доходів, так і витрат зменшився у період протягом 2021 року.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження, шляхом написання даної роботи, здійснено узагальнення теоретичних та практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства.

В першому розділі роботи наведено основні визначальні та класифікаційні поняття фінансових результатів та їх нормативне регулювання.

Провівши аналіз наявних визначень терміну фінансових результатів, що наведені різними науковцями у своїх роботах, було виділено основну проблему, а саме відсутність єдиного визначення даного терміну. Основна відмінність визначень складається з відношенням фінансових результатів до різних аспектів діяльності підприємства: економічна та облікова. Але, і в тому, і в наступному випадках загальним є визначення терміну фінансових результатів, як співвідношення доходів звітного періоду із витратами того самого звітного періоду.

З метою практичного розгляду питання фінансових результатів було проведено макроекономічний аналіз фінансових результатів підприємств України. Вибірка для аналізу була зроблена з урахуванням великих, малих та середніх підприємств. Базою аналізу взято чистий прибуток (збиток) підприємств за регіонами та сферами діяльності.

Оскільки Україна є однією з країн, з досить великим об'ємом видобутку природного газу в Європі, було взято промисловий сектор діяльності підприємств, а саме категорію видобутку сирої нафти та природного газу.

Оскільки найбільшою компанією України, що спеціалізується на видобутку природного газу є АТ «НАК «Нафтогаз», а їх основні газопромислові управління та найбільші поклади знаходяться на території Полтавської та Харківської (Шебелинські поклади) областях, то саме ці регіони були обрані для проведення аналізу. Третій регіон, а саме Дніпропетровська область, було взято в аналіз у зв'язку із близькістю розташування по попередніх двох.

Проведений макроекономічний аналіз показав, що відповідно до розглянутих регіонів, спостерігається доволі низький рівень фінансових результатів, а саме показника чистого прибутку (збитку) у 1014 році, протягом наступного розглянутого періоду (див. рис.1.2) спостерігається позитивна динаміка, що зростає майже у геометричній прогресії.

Відповідно до видів діяльності, спостерігається зменшення показника збитковості по суб'єктам господарювання, що провадять свою діяльність у сфері видобутку.

Оскільки основною видобувною компанією є АТ «НАК «Нафтогаз», то було розглянуто її економічну характеристику та проведено аналіз фінансової звітності.

Для проведення аналізу були використані показники фінансової стійкості, оборотності, рентабельності та ліквідності. Також зроблено аналіз структури та динаміки балансу компанії в період 2021 року.

За даними аналізу показників фінансової стійкості було виявлено зменшення коефіцієнта фінансової стійкості. Незважаючи на те, що значення показника в межах норми, загальна динаміка об'єму власного капіталу на 1 грн. залученого капіталу має негативну тенденцію.

Коефіцієнт має позитивну тенденцію, але, незважаючи на це, не входить в межі норм. За коефіцієнтом оборотності власного капіталу спостерігається негативна динаміка в продовж звітного періоду.

Коефіцієнти автономії та забезпеченості власними оборотними засобами мають позитивну тенденцію та знаходяться в межах норм.

При проведенні аналізу показників оборотності та рентабельності спостерігається збільшення оборотності всіх розрахованих сегментів. Показники оборотності оборотних активів та дебіторської заборгованості зазнали невеликого збільшення. Показники оборотності грошових коштів, матеріальних запасів та кредиторської заборгованості значно збільшились.

Спостерігається зменшення значення показників рентабельності щодо продукції, що характеризує зменшення ефективності реалізації продукції. В

той же час, спостерігається збільшення показника рентабельності власного капіталу.

Аналіз показників ліквідності показав, що підприємство має здатність показати свої поточні зобов'язання в найкоротші терміни за рахунок грошових коштів, дебіторської заборгованості та оборотних активів суб'єкта. Також, спостерігається загальне зменшення даних показників з плином звітного періоду.

Загальна характеристика фінансової звітності характеризує прибутковість суб'єкта господарювання з подальшими перспективами розвитку, незважаючи на низьку показників, що мають негативну тенденцію в період 2020-2021 рр.

Для загального розуміння формування фінансових показників результатів діяльності підприємства, було розглянуто організацію та методику обліку доходів і витрат, що є формуючими складовими фінансових результатів суб'єкта господарювання: чистого прибутку або збитку.

Розкриття інформації щодо обліку витрат наведено в НП(С)БО16 «Витрати». Оцінку, склад та класифікацію доходів у своєму складі містить НП(С)БО15 «Доходи».

Облік витрат ведеться на рахунках 8-го та 9-го класу. Як правило, використовують 9-й клас рахунків, або одночасно і 8-й, і 9-й. Лише 8-й клас рахунків використовують суб'єкти малого підприємництва або організації некомерційної діяльності.

На рахунку 9-го класу 90 «Собівартість реалізації» обліковуються витрати, що за своєю суттю пов'язані із собівартістю реалізованої продукції.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку загальновиробничих витрат.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» відображає загальновиробничі витрати, що понесенні в результаті управління або обслуговування суб'єкта господарювання.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом виробленої продукції.

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» використовується для обліку всіх витрат операційної діяльності, окрім витрат, що обліковуються на рахунку 90,91,92 та 93 9-го класу рахунків.

Для обліку фінансових витрат використовується рахунок 95 «Фінансові витрати», що списується за кредитом на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

На рахунку 96 «Витрати від участі в капіталі» ведеться облік витрат, що виникли в результаті зменшення вартості інвестицій.

Рахунок 97 «Інші витрати» призначено для обліку витрат, що виникли в процесі діяльності, яка не пов'язана а ні з виробництвом, а ні з реалізацією.

На рахунку 98 «Податок на прибуток» обліковуються витрати, пов'язані із сплатою до бюджету податку на прибуток.

На рахунку 70 «Дохід від реалізації» призначено для обліку доходів, що були отримані в результаті реалізації, оренди страхової діяльності та інше.

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності наведено на рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Узагальнення інформації про доходи, отримані від участі в капіталі, використовують рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі».

Для узагальнення інформації щодо доходів, отриманих шляхом інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що не обліковується на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», використовують рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Для обліку доходів, що виникають у процесі діяльності, але ніяк не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю підприємства, використовують рахунок 74 «Інші доходи».

Для обліку страхових платежів використовують рахунок 76 «Страхові платежі».

Облік фінансового результату ведеться на рахунках 79 «Фінансові результати» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» використовується для обліку та узагальнення інформації щодо фінансових результатів діяльності підприємства.

По закриттю рахунку 79 «Фінансові результати», сальдо списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». На даному рахунку ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків та використаного прибутку.

Для полегшення процедури обліку як фінансових результатів, так і всього обліку в цілому використовують автоматизовані системи обліку.

За допомогою даних систем, закриття періоду, проведення документів та закриття періоду значно полегшилось, на відміну від того, якщо б це робилось би власноруч працівником відділу бухгалтерії.

Оскільки підприємство АТ «НАК «Нафтогаз України» є компанією, що становить суспільний інтерес, вона має проходити процедуру обов'язкового аудиту. У розглянутому звітному періоді, а саме 2021 рік, аудиторською компанією, що надавала послуги перевірки було визначено Товариство з обмеженою відповідальністю Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)».

Аудиторська перевірка АТ «НАК «Нафтогаз» була виконана відповідним підходом, який включає в себе визначення суттєвості та ключових питань аудиту.

Суттєвість визначена на рівні 0,75% чистих активів, що складає 2 665 млн. грн.

Суттєвість визначається на рівні планування аудиторської перевірки одночасно із визначенням ризиків суттєвого викривлення інформації управлінським персоналом.

Були визначені ключові питання аудиту:

— оцінка дебіторської заборгованості за природний газ;

— виконання певних зобов'язань за кредитними договорами та перспективами випуску Єврооблігацій, які можуть вплинути на класифікацію заборгованості Компанії.

Аудит проведено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Відповідальність незалежного аудитора наведена у розділі «Відповідальність аудитора за аудит окремої фінансової звітності».

Аналіз структури доходів і витрат АТ «НАК «Нафтогаз України» базується на Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). Для проведення аналізу використано горизонтальний та вертикальний прийоми.

Аналіз шляхом структурно-динамічного аналізу формування фінансових результатів, за результатами якого Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився в 15% до загального обсягу доходів у порівнянні з попереднім період, що становить 49 403,5 млн. грн. Паралельно з цим спостерігається зменшення об'єму інших операційних доходів на 24%, що складає 38 659,3 млн. грн. Показники доходу від участі в капіталі та іншого фінансового доходу збільшились відповідно на 8% та 1% у порівнянні з попереднім періодом. Загалом, доходи звітного періоду зменшились на 449,6 млн. грн.. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) збільшилась на 17%, що складає 28 427,4 млн. грн, у порівнянні з попереднім періодом. Вертикальний аналіз адміністративних витрат показав, що за даною статтею витрат динаміка відсутня, по відношенню до загального об'єму витрат. За горизонтальним аналізом, адміністративні витрати зменшились на 114,0 млн. грн.. По відношенню до загального об'єму витрат, витрати на збут та фінансові витрат зменшились на 1%, а інші операційні витрати та інші витрати зменшились на 5% та 9% відповідно. Величина податку на прибуток зменшилась на 1%, тобто на 2 721,7 млн. грн., що свідчить про зменшення величини доходної частини.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «1С:Бухгалтерия 8»: закриття періоду. URL: <https://i.factor.ua/ukr/info/1c/1c-06/>
2. Акт про приймання матеріалів. URL: <http://www.univ.kiev.ua/pdfs/official/acts/akt-pryjmannya-materialiv.pdf>
3. Алексеева Н. Ю. Автоматизація облікового процесу на підприємствах роздрібної торгівлі: проблеми та шляхи оптимізації // ТОВ «ДКС-центр». №12. 2010. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=415>
4. Артеменко О. І., Фальченко О.О. Особливості формування фінансових результатів // *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. Серія: *Технічний прогрес та ефективність виробництва*. 2015. № 26. С. 154-157.
5. Берест М. М. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Харків: ХНЕУ ім. Семена Кузнеця, 2017. 164 с.
6. Білик Т. О. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка і прогнозування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. наук: 08.00.08. К. 2009. 24 с.
7. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальноновиробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09. К., 2009. 19 с.
8. Брік С. В. Особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів і витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку) // *Економіка, бізнес-адміністрування, право*. 2017. № 2, січень-лютий. С. 279–290.
9. Бурлака С.М., Шушлякова О. В. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств // *ХНЕУ ім. Семена Кузнеця*. 2013.
10. Бурлан С. А., Руденко Н. О. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Миколаїв: Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.

11. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит”. Житомир: ПП “Рута”, 2003. 726 с.
12. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: ПП “Рута”, 2013. 608 с.
13. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: підручник. Житомир: ПП «Рута», 2002. 376 с.
14. Бухгалтерська довідка: форма та випадки оформлення // *«Інтерактивна бухгалтерія»*. 2019. URL: <https://report.ligazakon.net/dovidka/>
15. Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к. е. наук: 08.00.04. Харків, 2009. 25 с.
16. Глушко А. Д., Грачова А. О. Методичні засади аналізу фінансових результатів діяльності підприємства // *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. №6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2019/36.pdf
17. Голова С. Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності. К.: Фенікс, 2009. 367 с.
18. Державна служба статистики України // Статистична інформація / URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення 09.11.2022р.)
19. Дубініна М. В., Ситрцева С. В., Чебан Ю. Ю. Організація і методика аудиту: курс лекцій. Миколаїв: МНАУ, 2016. 135 с.
20. Зінкевич О.В., Левицька С.О., Мосійчук М.М., Нагавичко І.П., Немкович О.Б Бухгалтерський облік в галузях народного господарства: підручник. Рівне: НУВГП, 2006. 268 с.
21. Зразок типової форми № П-6 розрахунково-платіжної відомості працівника // Заробітна плата. 2014. URL: <http://www.zarplata.co.ua/?p=1406>
22. Іванець, М. Підходи до аналізу фінансових результатів підприємства. *Наукові здобутки молоді – вирішенню проблем харчування людства у XXI столітті*: програма і матеріали 80 міжнародної наукової конференції молодих

учених, аспірантів і студентів (10–11 квітня 2014 р.). Частина 3. К. : НУХТ, 2014. С. 71-72.

23. Кірсанова Ю. В. Механізм фінансово-економічного забезпечення діяльності обслуговуючих кооперативів з водопостачання та водовідведення з кодом неприбутковості 0011 // *Економіка: реалії часу. Науковий журнал*. 2013. № 2 (7). С. 135-143. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2013/n2.html>

24. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства: монографія. Львів: 2014. 289 с.

25. Левадський І. Акт приймання – передачі // *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. 2022. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/234-akt-priymannya-pередach-blank-zrazok>

26. Левень В. С., Гливенко В. В. Звітність підприємства: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2014. 612 с.

27. Литвин Б. М. Фінансовий аналіз : навч. посіб. К. : «Хай-Тек Прес», 2008. 336 с.

28. Лучко М. Р., Жукевич С. М., Фаріон А. І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 304 с.

29. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посібн. К. : Вища школа, 2003. 280 с.

30. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»/міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. 2016-2017 рр.. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

31. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». Частина 1. 2016-2017 рр.. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016->

2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%20(1).pdf

32. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Частина 1. 2016-2017 рр.. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%20(1).pdf)

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності від 01.01.2012 р., №929_013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

34. Мних Є. В. Економічний аналіз: підручник. К: Знання, 2012. 630 с.

35. Облік зносу амортизації основних засобів. URL: https://vuzlit.com/595727/oblik_znosu_amortizatsiyi_osnovnih_zasobiv

36. Омельницька З. Оформлення виробничих операцій // *Школа бухгалтера: просто про облік*. 2019. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-shkola-bughaltera-prosto-ob-uchete-65-oformlyaem-proizvodstvennye-operacii>

37. Оніщенко В. Акт виконання робіт // *Головбух. Організація діяльності підприємства*. 2021. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7521-yak-pravilno-sklasti-akt-vikonanih-robtakt-nadanih-poslug>

38. Оніщенко В. Бухгалтерська довідка // *Бухгалтерія для бюджету та ОМС*. 2021. URL: <https://oblikbudget.com.ua/rubric/12-pervinn-dokumenti>

39. Оніщенко В. Податок на прибуток // *Головбух*. 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7206-platnik-podatku-na-pributok-na-zagalnih-pdstavah>

40. Оніщенко В. Рахунок-фактура як первинний документ // *Головбух*. 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/8264-rahunok-faktura-yak-pervinniy-dokument>

41. Оніщенко В. Товарно-транспортна накладна // *Головбух. Організація діяльності підприємства*. 2022. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7418-tovaro-transportna-nakladna-priznachennya-ta-zapovnennya>

42. Операції (не пов'язані з реалізацією товарів), при яких суб'єкти господарювання мають право не застосовувати РРО/ПРРО. 2022. URL: <https://tr.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/606836.html>

43. Остапенко О.А., Дейнека О.В. Сутність поняття «фінансовий результат» та особливості його формування// *Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія «Економічні науки»*. 2013. № 4. С. 353–354.

44. Офіційний сайт АТ «Нафтогаз»// Річний звіт 2021. URL: https://www.naftogaz.com/for_investors (дата звернення 26.10.2022р.)

45. Офіційний сайт фірми «ExpressSoft». URL: <https://expresssoft.com.ua/uk/poslugi/rozrobka-oblikovih-sistem-pid-zamovlennja/>

46. Ошурков С. Витрати на збут продукції (товарів, послуг) у бухгалтерському обліку // Бузоблік. URL: <https://www.buhoblik.org.ua/uchet/sebestoimost/4258-vitrati-na-zbut.html>

47. Панчук І.П. Проблеми автоматизації фінансової діяльності підприємств // *Бізнес Інформ*. 2015. № 2. С. 248–252.

48. Пипко В. А. Настільна книга бухгалтера та аудитора: підручник М.: Фінанси і статистика, 2011. 592 с.

49. Пістунов І. М. Електронна економіка. Том 3. Електронна бухгалтерія: навч. посіб. Дніпро: НТУ «ДП», 2022. 249 с.

50. Податковий кодекс України : Відомості Верховної Ради України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/stru#Stru>

51. Покрокова інструкція заповнення прибуткового касового ордера. URL: <https://7eminar.ua/events/2074/2735>

52. Полятикiна Л. I., Бур'ян Н. Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства. // *Науковий вісник Ужгородського національного університету*.

Частина 2. 2020. №33. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/33_2_2020ua/7.pdf.

53. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. К. : Знання, 2008. 630 с.

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99, № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

55. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 30.09.2018)

56. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

57. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

58. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. URL : <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-16>

59. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 30.09.2018)

60. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 №193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text>

61. Радіонова Н. Й., Гайден І. С. Організаційні засади проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства // *Економічний простір*. 2019. №142. С. 136-148.

62. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посібник. К. : Знання, 2007. 654 с.
63. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 233 с.
64. Скасюк Р. В. Сутність і значення фінансових результатів у системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств // *Галицький економічний вісник*. 2010. №3. С. 18-25.
65. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів відповідальності// Облік і фінанси АПК: освітній портал . URL : <https://magazine.faaf.org.ua/organizaciya-obliku-vitrat-u-rozrizi-centriv-vitrat-ta-centriv-vidpovidalnosti.html>.
66. Тимкован В. І. Управління фінансовими результатами діяльності підприємства // *КНУТД*. 2017. С. 79–81.
67. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. К: Алерта, 2011. 976 с.
68. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств: навчальний посібник. К. : МАУП, 2014. 288 с.
69. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку // *Вісник ЖДТУ*. 2012. №1 (59). С. 229-232.

ДОДАТКИ