

Вступ

Для забезпечення покращення економічних показників роботи підприємств України в умовах кризи, повного самофінансування, з метою створення умов поступового зростання якісних та кількісних показників роботи суб'єктів господарювання, необхідне реформування системи управління діяльністю суб'єктів підприємництва з використанням сучасних підходів до управління. Водночас, управління господарською діяльністю суб'єктів господарювання потребує сучасного інформаційного забезпечення, особливо важливу частину якого складають дані фінансовий стан, доходи витрати та фінансові результати. Така інформація цікавить як реальних, так і потенційних користувачів фінансової звітності.

Формуванню фінансових результатів діяльності підприємств передую складна облікова робота в рамках обліково-інформаційної системи, від якості якої залежить достовірність та об'єктивність обліково-аналітичної інформації, яка необхідна для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

На формування фінансових результатів впливає не тільки належність конкретного підприємства до певної сфери економічної діяльності та ефективність його господарювання, а також законодавчо визначений порядок розрахунку й відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів, що є визначальним в конкретній обліково-інформаційній системі управління підприємством.

Слід зазначити, що похідний характер показника прибутку або збитків потребує дослідження початкових показників визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства – доходів і витрат. Водночас, дієвість процесу формування фінансових результатів та достовірність їх визначення можливі за умов функціонування ефективних механізмів бухгалтерського обліку й аудиту доходів, витрат та фінансових результатів.

Метою обліку доходів, витрат та формування фінансових результатів є документально підтвержене, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних доходів і витрат звітного періоду в грошовому виразі, а також контроль за раціональним і економним витраченням матеріальних, трудових і

фінансових ресурсів суб'єкту підприємництва. Тому завданнями обліку доходів, витрат, фінансових результатів в певній обліково-аналітичній системі є накопичення даних про доходи та витрати, їх систематизація, аналіз та контроль. Таким чином, функціями бухгалтера в цій та інших ділянках обліку не можуть бути ведення бухгалтерських рахунків та складання звітності.

Чітке функціонування обліково-інформаційної системи на підприємстві і правильна її побудова багато в чому залежить від якісно проведеного аудиту доходів, витрат та фінансових результатів. Організація внутрішнього контролю на підприємстві є одним з найбільш надійних, дієвих способів перевірки стану обліку та ефективності витрачання будь-яких ресурсів підприємства. Важливим питанням при цьому є перевірка правильності обліку доходів, витрат, фінансових результатів суб'єкту підприємництва, а також достовірності звітної інформації про його господарсько-фінансову діяльність, правильності розподілу та списання витрат за напрямками.

Значний доробок у розвиток теоретичних, методичних і прикладних положень обліку і аудиту доходів, витрат та фінансових результатів належить таким вченим як М.Д. Бедринець, В.І. Блонська, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, А.Г. Загородній, Т.Г. Камінська, Л.В. Нападовська, Н.В. Прохар, М. С. Пушкар, В.В. Сопко, Н. М. Ткаченко, К.І. Швабій та ін. Концептуальні засади організації обліку та методології аудиту розроблені у працях М. Ван Бреда, С. В. Брік, О. О. Мардус, Б. Нідлз, Е. Хендриксен та ін. Водночас, окремі питання обліку і аудиту доходів, витрат та фінансових результатів, на формування яких суттєвим чином впливають галузеві особливості, залишаються невирішеними і потребують детального дослідження з метою розробки рекомендацій для удосконалення обліку та аудиту цих об'єктів.

Розробка нових дієвих підходів до обліку доходів, витрат та порядку визначення фінансових результатів потребує наукового обґрунтування з урахуванням специфіки діяльності науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації України. Актуальність теми дослідження обумовлена практичною потребою в удосконаленні методики бухгалтерського обліку та організації аудиту доходів, витрат та фінансових результатів, яка б стала підґрунтям подальшого розвитку обліково-аналітичної системи та відповідала інформаційним запитам користувачів бухгалтерської звітності.

Метою роботи є поглиблення теоретичних положень, удосконалення

методики та організації обліку й аудиту доходів, витрат та фінансових результатів, розробка практичних рекомендацій для науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації України.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі поставлені та вирішені такі основні завдання:

- розкрити економічну сутність категорії «витрати», «доходи», «фінансові результати» та її значення в обліково-інформаційній системі досліджуваного підприємства;

- встановити вплив діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія» на організацію бухгалтерського обліку та аудиту витрат, доходів та фінансових результатів;

- виклад особливостей організації та методики обліку й аудиту доходів і витрат, фінансових результатів в ДП «Хмельницькстандартметрологія»;

- удосконалити організацію та методику обліку доходів, витрат та фінансових результатів в ДП «Хмельницькстандартметрологія»;

- удосконалити методику аудиту доходів, витрат та фінансових результатів в досліджуваному центрі.

Об'єктом дослідження є господарські операції щодо обліку доходів, витрат та формування фінансових результатів, їх відображення у фінансовій звітності в ДП «Хмельницькстандартметрологія».

Предметом дослідження є теорія, методика та організація обліку, аудиту та звітності витрат, доходів та фінансових результатів на Державному підприємстві «Хмельницькстандартметрологія».

Методологічну та теоретичну основу дипломного дослідження склали законодавчі й нормативні документи з питань бухгалтерського обліку й аудиту витрат, доходів та фінансових результатів, наукові доробки вітчизняних і зарубіжних вчених з цих питань, періодичні видання з питань економіки, фінансів, бухгалтерського обліку й аудиту. Також була використана фінансова звітність та документи первинного, аналітичного і синтетичного обліку ДП «Хмельницькстандартметрологія».

1 Теоретико-методологічні основи обліку і аудиту доходів, витрат та фінансових результатів

1.1 Сучасні підходи до обґрунтування економічної сутності доходів, витрат, фінансових результатів

В сучасних умовах господарювання діяльність науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації та підприємств України вимагає системного підходу до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління шляхом забезпечення оперативною та достовірною інформацією про отримані доходи, понесені витрати і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг, що є важливою складовою прийняття управлінських рішень.

Формування доходів та витрат, порядок їх відображення в обліково-аналітичній системі є основною і одночасно найбільш важливою складовою організації інформаційного забезпечення та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств. Від правильності й ефективності обліку доходів, витрат та визначення фінансових результатів залежить рентабельність підприємства, окремих видів його продукції, виявлення резервів її зниження, визначення цін на продукцію, роботи та послуги, а також обчислення національного доходу країни.

Фінансовий результат будь-якого суб'єкту господарювання являє собою універсальну економічну категорію, яка враховує два чинники та основну мету підприємницької діяльності - доходи та витрати. Отже, вирішення цілого ряду проблем, які пов'язані з обліком фінансових результатів підприємств в інформаційній системі, закладено в дослідженні економічної сутності доходів, витрат, особливо фінансових результатів.

Як зазначають більшість науковців, між фахівцями у галузях бухгалтерського обліку, фінансів, економіки та юридичних наук немає однозначності щодо визначення сутності поняття «фінансовий результат». Наприклад, С. В. Брік та О. О. Мардус виділяють певні ознаки, за якими «згрупуються думки науковців щодо сутності фінансових результатів [21]:

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

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

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

– підсумки (результат) діяльності (Скалюк Р. В., Пушкар М.С.)» [21, с. 282]

Крім цього, різноманітність визначень фінансового результату та недосконалість різноманітних визначень спричинена, в основному, існуванням «різних підходів до розуміння досліджуваного поняття (економічний, фінансовий, обліковий тощо), і те, що кожен з дослідників розглядає фінансові результати чи то в певній галузі економіки, чи прив'язуючи їх до конкретного завдання або об'єкта бухгалтерського обліку» [21, с. 283].

В таблиці 1.3. представлено аналіз наукових праць щодо визначення поняття «Фінансовий результат» [16, с. 29; 21, с. 284; 85, с. 230].

В даній дипломній роботі досліджується сутність категорії «фінансові результати» як об'єкта обліку. Отже, доцільно розглянути підходи до трактування цієї категорії в наукових працях як економічного, так і облікового напрямку (Додаток А.1).

Деякі науковці, наприклад, Н.В. Прохар виділяють як кількісну, так і якісну сторони у трактуванні економічної категорій «прибуток» і «збиток». Водночас, в своїх наукових працях О.В. Гринавцева удосконалила поняття «фінансовий результат» відповідно до стандартів бухгалтерського обліку [85, с. 231].

«Як показали дослідження, О.О. Вороніна звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський. Отже, вважаємо, що дефініцію «фінансові результати» можна розглядати також зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку» [85, с.231].

В наукових дослідженнях Л.В. Нападовської здійснюється трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку. автор розмежовує поняття «фінансовий» та «управлінський» результат [55]:

– «в фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії;

– в управлінській бухгалтерії фінансовий результат визначається по виробам, а потім по внутрішнім і зовнішнім сегментам» [55, с. 193].

Таким чином, в управлінському обліку фінансовий результат визначається не тільки за видами продукції, а й за центрами відповідальності та сегментами діяльності. Водночас, у фінансовому – лише за в цілому за основним видом діяльності підприємства.

Дослідженнями поняття фінансового результату проводили також закордонні вчені-економісти.

В наукових працях знаних економістів Е.С. Хендріксена та М.Ф. Ван Бреда різниця між економічним і бухгалтерським прибутком пов'язана, з одного боку, з різницею в сумах амортизаційних відрахувань через відмінності у використанні методів амортизації, а з іншого боку, пов'язана з очікуваними темпами інфляції, співвідношенням попиту й пропозиції, ставок дисконтування та відмінностей в степені ризиків ін. [82, с.209].

На думку М.Р. Метьюс та М.Х. Перера [85] основні відмінності у визначенні фінансового результату при економічному та обліковому підходах, насамперед, пов'язані з тим, що бухгалтерський облік і економічна наука розвивалися різними шляхами, хоча й мають близький предмет дослідження.

Також, зарубіжні вчені-економісти Брік С.В. та Мардус О.О. описують та аналізують три основних трактування фінансового результату [21].

Водночас, берлінський адвокат Г.В.Симон, зазначає, що фінансовий результат – «це приріст протягом звітного періоду капіталу (засобів, які вклали власники) підприємства (відповідно збиток визначається як його зменшення)» [21].

За другим трактуванням (Е. Шмаленбаха) фінансовий результат – це різниця між доходами і витратами. Водночас, «для визначення фінансового результату – прибутку, слід зосередитись на русі грошових витрат і доходів» [21].

Третє трактування в своїх працях дає І.Фішер: «фінансовий результат є збільшення протягом звітного періоду оцінки активу за рахунок зміни його дохідності» [21, с. 285].

Велика кількість вчених-економістів «виділяють ряд функцій фінансових результатів, як стимулювання ризику та виправлення помилок» [23, с. 34]. Показник фінансового результату найкраще відображає прибуткові види діяльності суб'єкту господарювання, а також стимулює до інвестування у такі види діяльності. Зазначені підходи до трактування економічного змісту поняття фінансових результатів подані на рисунку А.1 Додатку А.

Таким чином, аналіз визначення сутності фінансового результату в економічній та обліковій літературі дозволяє здійснити узагальнення, що фінансовий результат – це обліково-економічна категорія, що відображає результативність господарської діяльності суб'єктів господарювання у вигляді відповідного показника – прибутку або збитку.

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку й визначення фінансового результату відіграє важливу роль в системі управління кожного функціонуючого підприємства і має безпосередній вплив на формування його витрат, доходів та результатів діяльності.

Вивчення нормативно-правового законодавства дає змогу зробити висновок, що «в законодавстві України термін «фінансові результати» детально не розглядається, а окремими нормативно-правовими актами щодо організації та ведення бухгалтерського обліку визначено сутність понять «доходи», «витрати», «прибуток», «збиток» [53, с. 21]. Розглянемо трактування зазначених понять в нормативно-правових актах України на прикладі табл. А.2 Додатку А.

Грунтовне вивчення та узагальнення наукових джерел та законодавства дозволяє зробити висновок, що сучасний розвиток економічних відносин впливає на сутність поняття «фінансовий результат». Цю економічну категорію доцільно розглядати з врахуванням її впливу на облікове відображення господарських процесів та операцій і виокремити економічний, податковий та управлінський підхід до трактування сутності досліджуваної категорії. Отже, «фінансовий результат як об'єкт бухгалтерського обліку – це результат господарської діяльності, що є різницею від порівняння доходів і витрат підприємства за вирахуванням сум податків, що визначається за визначений період і в цілому або за видами діяльності та узагальнюється у вигляді прибутку (збитку)» [85, с. 231].

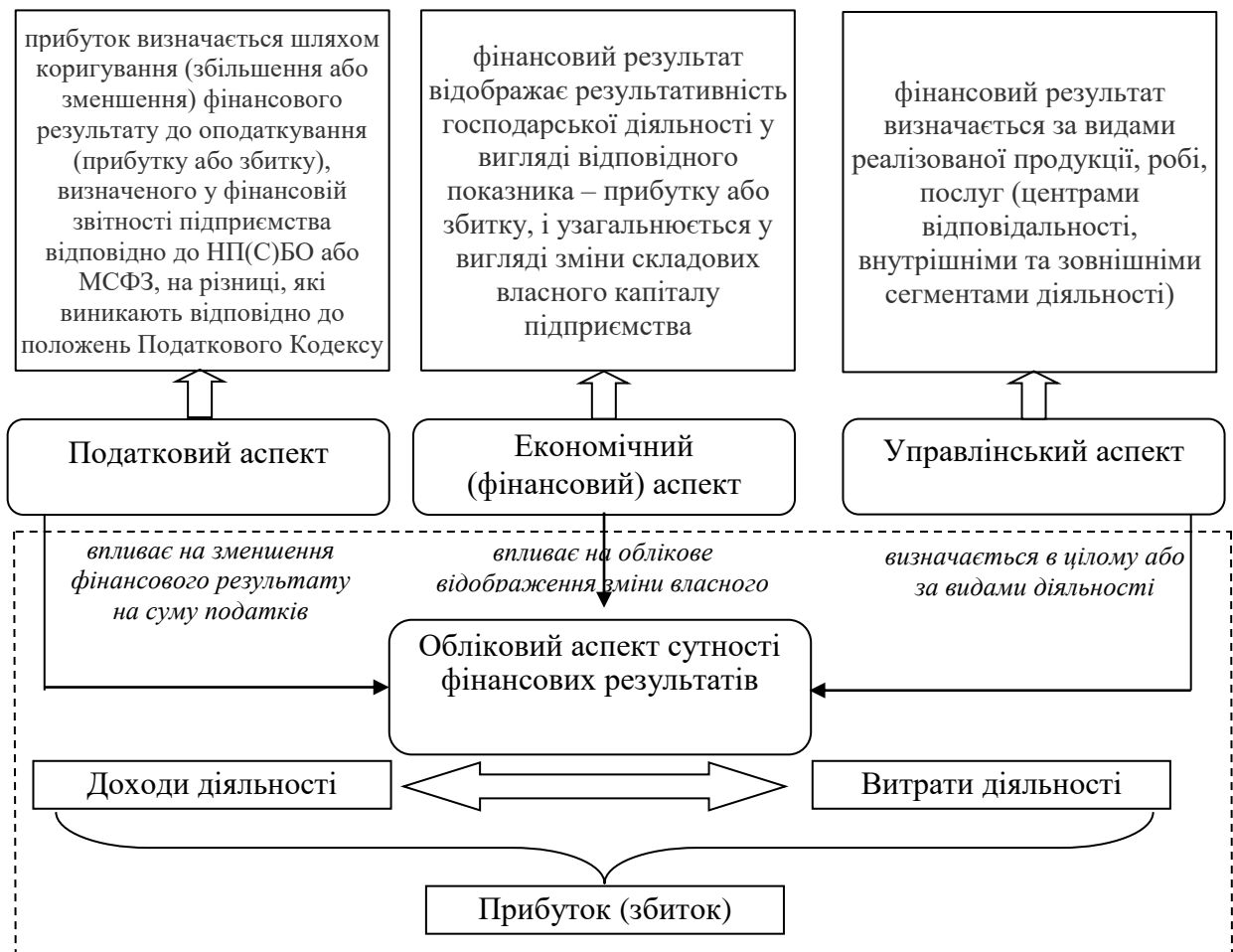


Рисунок 1.1 – Сутність фінансового результату в сучасних умовах: економічний, обліковий, управлінський та податковий аспекти

Таким чином, фінансовий результат в сучасних умовах господарювання є основним критерієм визначення ефективності діяльності, а позитивне його значення надає можливість подальшого розвитку будь-якого суб'єкту підприємництва та створює запас фінансової стійкості та платоспроможності.

Надходження виручки від реалізації продукції, робіт та послуг, отримання доходу є необхідною умовою діяльності господарюючих суб'єктів, оскільки він є джерелом самофінансування, розвитку, з нього формується прибуток, а також покриваються поточні витрати, виконуються податкові зобов'язання перед державою. Водночас, отримання доходу підприємством свідчить про наявність попиту на його продукцію, роботи, послуги але його розмір має бути достатнім для покриття витрат і зобов'язань, формування валового доходу. Таким чином, збільшення доходів суб'єкту господарювання сприяє поліпшенню його фінансового стану, платоспроможності, ліквідності.

Економічну сутність поняття «дохід» досліджують протягом тривалого часу у тісному взаємозв'язку з такими термінами, як «прибуток», «фінансові результати», «виручка». Сучасні наукові дослідження щодо визначення поняття терміну «дохід» присвячені розгляду усіх його аспектів, але трактуванню терміна приділяють мало уваги. Серед вчених-економістів, які розглядали поняття «дохід», виділені нами наступні: О.М. Бандурка [33], М.Д. Бедринець [15], В.І. Блонська [18], І.М. Бойчик [19], Н.М. Бондар [20], Ф. Ф. Бутинець [24], Т.Г. Камінська [36], Н.С. Костишин [39], С.В. Мочерний [49], В.А. Сідун [67], К.І. Швабій [78], Н.М. Шмиголь [79] та ін.

Поняття «дохід» – надзвичайно поширене поняття і сучасні економісти по-різному його трактують. Умовно погляди науковців можна поділити на дві категорії: одна група науковців ототожнює дохід із виручкою від реалізації продукції, а інша – визнає дохід досить широкою економічною категорією і досліджує його вплив на визначення результату діяльності суб'єктів господарювання, а також на величину власного капіталу (табл. А.3 Додатку А).

Аналіз наведених публікацій свідчить про відсутність єдиного підходу до трактування економічної категорії «доходи». Як показало проведене дослідження, тлумачення категорії доходу підприємства у наукових працях базується загалом на двох принципових підходах, які визначають його зміст: поняття «дохід» охоплює економічний та бухгалтерський підхід до його визначення.

Як зазначає В.І. Блонська у своїй науковій публікації, «сучасна економічна парадигма спирається на два базових підходи до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратний та ринковий» [18, с. 119]. Науковець виокремлює найбільш визнані сучасні наукові теорії щодо сутності доходу, які ґрунтуються на зазначених підходах та певною мірою їх поєднують [18]:

- 1) факторна теорія доходу. Така теорія розглядає дохід підприємства як результат корисного використання окремих видів економічних ресурсів або факторів виробництва;

- 2) компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу). Теорія визнає дохід як плату, певну компенсацію суб'єкту підприємництва за здійснення його діяльності і ризику;

3) інноваційна теорія доходу. Зазначена теорія вивчає певний вид додаткового доходу, що отримує підприємство понад звичайний його рівень. Такий дохід суб'єкт господарювання отримує у випадку впровадження більш ефективних технологічних, організаційних та інших інноваційних заходів, які суттєво підвищують продуктивність праці;

4) теорія монопольного доходу. Вказана теорія деталізує ті випадки, коли підприємство знаходиться у монопольному становищі і отримує більш високий, можна сказати, додатковий дохід, який є певним наслідком недостатньої конкуренції.

Виділені теорії доходу підприємства багато в чому збігаються і не заперечують одна одну. Кожна з зазначених теорій розкриває певну сторону складного процесу визначення економічної сутності доходу суб'єкту господарювання і відтворює інформацію про об'єктивні механізми його формування.

Таким чином, дослідження сучасних напрямків економічної теорії щодо доходів підприємства та її практичної реалізації у його господарській діяльності дає змогу виокремити найсуттєвіші характеристики категорії доходу, які характеризують його в сучасних ринкових відносинах суб'єктів підприємництва:

- дохід підприємства за певний період часу є фінансово-економічним результатом його господарської діяльності та ідентифікується відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку з метою визначення чистого прибутку (збитку);

- процес отримання доходу характеризує процес генерування підприємством певних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу;

- дохід суб'єкту господарювання є результатом використання ним виробничих ресурсів (предметів й засобів праці, а також робочої сили);

- дохід підприємства характеризує рівень його підприємницької діяльності в умовах невизначеності та ризиків, а також рівня впровадження інновацій;

- формування доходу суб'єкту господарювання пов'язано із його становищем у певному сегменті ринку товарів та послуг.

Крім цього, необхідно виокремити значення доход у обліково-аналітичній системі підприємства. Як зазначає Н.С. Костишин, з метою посилення інформаційно-аналітичної функції бухгалтерського обліку поняття доходу підприємства «необхідно досліджувати у взаємозв'язку трьох складників: форми його прояву, змісту та сутності» [39, с. 192]. Тому, отриманий дохід підприємства в сучасних умовах має таке значення:

- забезпечує покриття усіх поточних витрат і фінансує операційну діяльність;
- частина доходу, розрахована відповідно до законодавства України у формі податкових платежів до бюджету забезпечує виконання податкових зобов'язань перед державою;
- дохід є джерелом формування прибутку суб'єкту господарювання і забезпечує самофінансування його діяльності.

Як відомо, процес визначення фінансового результату суб'єктів господарювання передбачає обов'язкове зіставлення отриманих доходів з понесеними витратами. В економічній теорії існують кілька близьких за економічним поняття. Таких як «затрати», «витрати», «собівартість». Ці поняття взаємопов'язані, є важливою складовою в системі управління підприємством.

В господарській діяльності будь-якого підприємства операційні витрати займають значну частину у загальній сукупності витрат, а тому вони суттєво впливають на формування фінансових результатів суб'єктів підприємництва. Водночас, облік та аудит витрат має вирішальну роль у забезпеченні ефективного функціонування підприємств у всіх сферах економіки.

Доцільно зауважити, що економічна сутність та змістовне наповнення поняття «витрати» завжди були предметом наукового інтересу вчених-економістів і залишаються такими й сьогодні, про що свідчить таблиця А.4 Додатку А.

Як свідчать дані таблиці А.4, переважна більшість вчених дотримується підходів до визначення витрат у нормативно-законодавчих документах, у яких акцентовано увагу на умови визнання витрат та економічні наслідки їх формування в діяльності підприємств і це дуже важливо для побудови системи обліку та аудиту витрат та фінансових результатів.

Загалом науковці у своїх дослідженнях у різні часи намагалися пристосувати до потреб управління й визнання, види та класифікацію витрат

підприємства. Слід зазначити, що усі наукові праці у цій царині можливо поділити на дослідження витрат з різних точок зору. Досить цікавим є дослідження науковців, які виокремлюють визначення таких понять, як економічні та бухгалтерські витрати [27, с. 196; 42, с. 153].

Суть економічного підходу до визначення витрат полягає у формуванні витрат шляхом виявлення способів їх оптимізації. Вони є сумою явних (зовнішніх, а також неявних (внутрішніх) витрат. «Зовнішні витрати, по суті, являють собою плату постачальникам ресурсів (праці, сировини, енергії тощо), які не є власністю даного підприємства. Внутрішні витрати – це грошові платежі, які можуть б бути отримані за самостійно використаний ресурс, що перебуває у власності підприємства, фірми, при найкращому з можливих способів його застосування» [27, с. 196; 42, с. 153].

Бухгалтерський підхід до визначення витрат полягає у розрахунку вже сформованих витрат протягом певного періоду, підведення підсумків діяльності підприємства, визначення реально понесених витрат. Важливими характеристиками бухгалтерських витрат є:

- взаємозв'язок лише з оплатою чинників певного виробництва, що надходять на підприємство ззовні, таких як сировина, матеріали, праця та інші;
- такі витрати не завжди пов'язані безпосередньо з виробничим процесом;
- формування бухгалтерських витрат завжди відбувається відповідно до нормативно-законодавчих документів щодо визначення прибутку, який підлягає оподаткуванню;
- бухгалтерські витрати завжди впливають на фінансові результати суб'єкту господарювання.

Підсумовуючи можемо зазначити, що економічна категорія «витрати» розглядається науковцями з використанням різних підходів, які згруповано в таблиці 1.1.

Враховуючи вищезазначене, робимо висновок, що більшість вчених-економістів трактують витрати як сукупність спожитих підприємством ресурсів, а також як кошти, які необхідно сплатити іншим особам за придбані активи.

Як видно з проведених досліджень, науковці поняття «витрати» вважають багатогранною економічною категорією. В умовах ринку формування та облік витрат повинні означати створення єдиної обліково-інформаційної системи в

певними оперативними та стратегічними цілями, взаємопов'язаними елементами з метою прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1.1 – Сутність категорії «витрати» за різними підходами до визначення

Підходи до визначення витрат	Сутність підходу
Економічний підхід	Витрати – це усі ресурси, необхідні для забезпечення виробництва та збуту продукції
Нормативно-законодавчий підхід	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
Фінансово-грошовий підхід	Витрати – виражені в грошовій формі витрачені ресурси підприємства
Ресурсно-вартісний підхід	Витрати – спожиті ресурси, використані у виробництві, складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності факторів в системі функціонування ринку на основі зміни попиту і пропозиції
Бухгалтерський підхід	Витрати – важлива складова діяльності підприємства, що були здійснені в звітному періоді для отримання доходу у цьому періоді і потребує обліку
Управлінський підхід	Витрати – чинник в діяльності підприємства, необхідний для прийняття управлінських рішень, що може мати цільову спрямованість для забезпечення різних функцій управління
Аналітичний підхід	Витрати – чинник формування фінансових результатів та складова для їх аналізу
Податковий	Витрати – сума будь-яких витрат платника податку, що враховуються при обчисленні суми податку на прибуток.
Маркетинговий підхід	Витрати – внутрішній ціноутворюючий чинник в діяльності підприємства

Аналіз сучасних наукових досліджень понять «доходи», «витрати» та «фінансові результати» дозволяє краще зрозуміти їх сутність, а також використовувати їх для вирішення сучасних проблем в діяльності суб'єктів господарювання та для підготовки рекомендацій з удосконалення бухгалтерського фінансового й управлінського обліку та методики аудиту на досліджуваному підприємстві.

Організація і ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат, фінансових результатів регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України №73 від 07 лютого 2013 р. [7]. Відповідно до цього положення (стандарту) у Звіті про фінансові

результати (звіт про сукупний дохід) розкривається інформація про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31 грудня 1999 р. визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [9].

Згідно НП(С)БО 16 «Витрати» витрати визначаються за наступних умов:

1) витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п. 5);

2) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (п.6);

3) витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом конкретного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (п.7);

4) якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами (п.8) [9].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29 листопада 1999 р. визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [8].

Згідно НП(С)БО 15 «Дохід» дохід визнається під час «збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» (п.5) [8].

Проаналізувавши економічну сутність економічних категорій «доходи», «витрати», «фінансові результати» та нормативно-законодавче їх регулювання, доцільно зауважити, що питання здійснення обліку і контролю за формуванням

доходів, витрат та фінансових результатів, а також відображення їх у фінансовій звітності є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками. Тому бухгалтерський облік повинен надавати повну, вчасну, достовірну інформацію про доходи, витрати, прибутки (збитки) підприємства за звітний період, яка є основою для аналізу і прийняття управлінських рішень.

Розглядаючи доходи, витрати та фінансові результати як об'єкт управління, обліку та аудиту, доцільно також зосередити увагу та їх класифікації та оцінці.

1.2 Класифікація доходів, витрат, фінансових результатів як основа організації їх обліку та аудиту

Дослідження сучасної економічної сутності доходів, витрат та фінансових результатів в працях вчених-економістів показує, що науковці також не оминають своєю увагою й класифікаційні ознаки цих економічних категорій. Слід зазначити, що групування є важливим інструментом як теоретичного пізнання, так і практичного вирішення проблем, пов'язаних з обліком та аудитом об'єктів управління, необхідністю володіти інформацією.

Класифікація певних об'єктів передбачає їх поділ на групи, класи, види на основі визначення певних спільних ознак та окреслених взаємозв'язків між ними. Використання класифікації доходів, витрат та фінансових результатів дає змогу дослідити їх з різних аспектів поведінки, форм прояву на діяльність підприємства.

Основне завдання класифікації доходів, витрат та фінансових результатів полягає в забезпеченні інформацією для обліку, аудиту, економічного аналізу для ефективного управління підприємством й прийняття управлінських рішень.

У процесі дослідження в дипломній роботі ми виявили різні підходи до групування доходів, витрат та фінансових результатів та виділили найбільш вагомими, які відображають практичне спрямування та можуть бути використані для досягнення різних завдань в обліку, аналізі, контролі й управлінні досліджуваним підприємством.

Доходи суб'єктів господарювання можна класифікувати за різними ознаками в залежності від мети, яку необхідно досягти, отримуючи інформацію. Грунтовне вивчення та узагальнення наукових праць таких авторів як Р. Ф. Бруханський, А. В. Бурковська, Н.В. Гуріна, Н.М. Носач, Л. І. Пославська, Н.Б. Фірко дозволило виокремити класифікаційні ознаки та види доходів підприємств [22; 29, с. 205; 23, с. 32; 59, с. 220; 65, с. 115; 77, с. 366].

До типової класифікації доходів науковцем Бурковською Н.М. додано ряд додаткових класифікаційних ознак, які автор вважає доцільними для їх відображення в системі бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, що «дозволить поглибити аналіз формування доходів за джерелами їх надходження», зокрема [23, с. 32]:

- за відношенням до галузей сільського господарства (доходи в галузі рослинництва та доходи в галузі тваринництва);
- за відношенням до капіталу (пов'язані з функціонуванням власного капіталу, обумовлені залученням позикового капіталу);
- за відношенням до комерційної діяльності (обумовлені підприємництвом і необумовлені підприємництвом – державною підтримкою або надзвичайні доходи).

Автор наукової праці Л.І. Пославська [65] вважає, що доходи доцільно класифікувати за напрямками: за видами діяльності; за рівнем контрольованості; за структурою доходу за будівельним контрактом; за відношенням до бюджетних показників; за видами виробництва. Запропонований підхід, на думку автора, забезпечить достовірний облік доходів та дозволить отримувати детальну інформацію про склад доходів за їх видами, встановлювати відхилення від запланованих показників доходів та їх причини, дасть змогу контролювати рух грошових коштів та їх еквівалентів [65].

Носач Н.М. пропонує класифікувати доходи від реалізації товарів для формування обліково-аналітичного забезпечення підприємств торгівлі за напрямками [59, с. 222]:

- 1) для обліку та формування звітності (фінансової і управлінської):
 - за товарними групами (дохід від реалізації продовольчих товарів та дохід від реалізації непродовольчих товарів);

– за товарним класифікатором суб'єкта господарювання (дохід від реалізації товарної групи («Бакалія», «Риба», «Канцтовари», «Білизна» тощо...));

– за періодом формування (попереднього періоду; звітного періоду);

– за терміном представлення (день; місяць; квартал; рік);

– за сезонністю реалізації (дохід від реалізації сезонних товарів та дохід від реалізації позасезонних товарів);

– за видами торгової марки товарів (ТМ «АВК»; ТМ «Рошен» ... тощо);

– за джерелом формування (дохід від реалізації товарів та дохід від реалізації наданих послуг покупцям;

– за видами реалізації (дохід від реалізації товарів у кредит; дохід від реалізації товарів у розстрочку дохід від реалізації товарів за договором комісії (консигнації);

– за формою торгівлі (дохід від реалізації товарів через магазин та дохід від реалізації товарів через мережу Інтернет);

– за формою розрахунку (валовий дохід; чистий дохід; маржинальний дохід);

2) для аналізу та прогнозування:

– за планом або бюджетом (фактичні; планові; бюджетні);

– за факторами впливу (доходи, що знаходяться під впливом зовнішніх факторів доходи, що знаходяться під впливом внутрішніх факторів);

– за центрами відповідальності (ЦВ-1; ЦВ-2; ЦВ-n);

– за рівнем отримання (в цілому по підприємству та в розрізі структурних підрозділів);

– за ринками збуту (за сегментами споживчого ринку);

– за регулярністю отримання доходу (постійні та епізодичні);

3) для прийняття управлінських рішень:

– за формою розрахункових операцій (дохід від реалізації товарів за готівку та дохід від реалізації товарів під час використання БПК);

– за релевантністю (релевантні; нерелевантні);

– за формами управління продажами (дохід від реалізації товарів за дисконтними картками; дохід від реалізації акційних товарів... тощо);

– за методом нарахування (нараховані; отримані (оплачені));

– за ступенем суттєвості (суттєві; несуттєві);

- за можливістю отримання (дійсні (визнані); можливі);
- за характером оцінки (матеріальні; соціальні) [59, с. 222].

Визначені аналітичні ознаки групування доходів науковець вважає «дадуть змогу отримати достатню вагому для прийняття рішень інформацію і забезпечать організацію її накопичення в обліково-аналітичній системі підприємства» [59, с. 223].

Науковцем Н.В. Гуріною запропоновано класифікувати доходи суб'єктів господарювання за ознаками [29]:

- за визнанням (планові та фактичні);
- за періодичністю виникнення (поточні та майбутніх періодів);
- за центрами відповідальності доходів (центри доходів «Основне виробництво» та центри доходів «Допоміжне виробництво»);
- за формою отримання доходів (матеріальні й нематеріальні (немонетарні));
- за ступенем суттєвості доходів (суттєві та несуттєві);
- з огляду на об'єкт реалізації (реалізовані шляхом перепродажу та виготовлені підприємством);
- за географічним сегментом (для підприємств, які мають у своєму складі дочірні підприємства або відокремлені підрозділи).

Така класифікація автор вважає забезпечуватиме «не тільки групування їх за підрозділами, ступенем суттєвості, формою отримання та географічним сегментом, але й дасть можливість приймати управлінські рішення з метою підвищення ефективності діяльності підприємств» [29, с. 205].

Дослідники Н. Стефанович та О.Костенко вважають за доцільне «в основу класифікації доходів підприємства покласти бухгалтерський і управлінський підходи. Класифікація на базі бухгалтерського підходу дозволяє коректно відобразити доходи згідно з вимогами бухгалтерського обліку у звітності, а управлінський – надає можливість систематизувати інформацію для ухвалення та реалізації рішень щодо управління доходами» [71, с. 122].

За цими напрямками класифікації авторами виділено такі групи [71]:

1) бухгалтерський підхід:

- а) для обліку за: видами діяльності; видами продукції; ринками збуту; віднесенням до звітних періодів; валютою отримання доходу; формою розрахунку; напрямками використання активів;

б) для оподаткування – ті, які враховуються для розрахунку податку на прибуток і ті, які не враховуються;

2) управлінський підхід:

а) для прогнозування і планування за: можливістю планування; ступенем узагальнення; впливом інфляційних процесів; можливістю передбачення;

б) для прийняття управлінських рішень за: впливом управлінських рішень; регулярністю отримання; можливістю вибору; ступенем регулювання; ступенем ризику отримання;

в) для контролю за: центрами відповідальності.

На нашу думку найбільш важливими для обліково-інформаційної системи підприємства з метою планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень є підгрупи доходів, представлені в таблиці А.5 [29; 59; 65; 71; 77].

Відповідно до Листа Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-04108 «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат рекомендовано орієнтовним порогом суттєвості вважати величину, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства [13].

Чи найважливішою задачею обліково-інформаційної системи підприємства є також класифікація витрат в процесі господарської діяльності. Голов С.Ф. та інші автори роблять акцент на тому, що в основу класифікації витрат має бути покладений принцип «різні напрями класифікації – для виконання різноманітних функцій управління», які можуть бути корисними в управлінні підприємством [28].

Науковці В. А. Фостолович та О. О. Сімаков висунули пропозицію «обрати такі критерії для класифікації витрат:

- організаційно-управлінський;
- обліково-аналітичний;
- фінансово-економічний» [80, с. 38].

Автори вважають, що з метою ефективної роботи суб'єктів господарювання та прийняття ефективних управлінських рішень слід здійснювати планування витрат з метою їх контролю та аналізу.

Досить цікавою є думка К. Друрі [32, с. 27], який зауважує, що в обліковій системі слід накопичувати інформацію про витрати підприємства у

розрізі трьох категорій: витрати на сировину й матеріали, витрати на ви наймання робочої сили та накладні витрати. Науковець та інші вчені, такі як С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк що в системі обліку й управління витрати поділяються за такими напрямками: 1) для оцінки та калькулювання собівартості виготовленої підприємством продукції; 2) з метою прийняття управлінських рішень та планування майбутніх витрат; 3) для здійснення контролю та регулювання витрат [28; 30; 32].

Доволі докладу класифікацію витрат наводять у своїй науковій праці Давидюк Т.В. та Поліщук О.В [30, с. 277]. Також автори зазначають, що «завданням розробки класифікації витрат в управлінському обліку є виявлення тієї частини витрат, на які може вплинути управлінський персонал підприємства» [30, с. 278]. Водночас, «багатогранність ознак, за якими групують витрати, зумовлена потребами, що постають перед користувачами такої інформації, щодо управлінських рішень менеджерами в пошуку резервів зниження виробничих витрат» [30].

В таблиці А.6 зображені класифікаційні ознаки та види витрат, які розглянуті у більшості видів наукової та навчальної літератури і виділені нами як найсуттєвіші для обліку, аналізу, контролю, прийняття управлінських рішень.

Дослідження видів витрат підприємств доцільно доповнити з огляду на досліджуване підприємство аналізом чинників, що визначають розмір та умови формування витрат щодо науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації (НДЦСМС) в Україні. До внутрішніх чинників, які впливають на формування витрат НДЦСМС належать: обсяг та види послуг, що надаються такими центрами; умови та форми розрахунків з постачальниками та покупцями; стан та ефективність використання необоротних активів, матеріальних ресурсів, трудових ресурсів; структура капіталу та інші. Найбільш вагомими зовнішніми чинниками впливу на витрати є: кон'юнктура споживчого ринку на послуги центрів в певному регіоні; ціни, тарифи на послуги; механізми нормативного та державного регулювання господарської діяльності НДЦСМС в галузі стандартизації та сертифікації; інфляційні процеси в країні.

Слід зазначити, що достовірна оцінка витрат є «визначальною для формування правильних висновків та прийняття адекватних рішень» [44, с. 113]. На сьогодні існує велике розмаїття методів, способів та підходів до оцінки

рівня витрат і собівартості продукції (робіт, послуг) суб'єктів господарювання. На вибір методів оцінки та обліку витрат та собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) підприємства суттєво впливають організаційна структура, галузь виробництва та специфіка продукції суб'єкту господарювання.

У процесі аналізу діяльності підприємства досліджується склад, структура та динаміка не тільки доходів, витрат, які впливають на формування фінансових результатів, а й самі результати діяльності.

Слід зауважити, що класифікація фінансових результатів досить мало висвітлена в наукових працях вчених. Більш звичною на сьогодні є класифікація фінансових результатів за видами діяльності: операційною, фінансовою та інвестиційною [7]. Однак, з метою обліку та управління підприємством на думку О. В. Мелень, О. В. Полтавець, В. І. Тимкован доцільно аналізувати результати діяльності підприємства за такими напрямками: за групами отриманих доходів; за рахунками бухгалтерського обліку; в залежності від змісту; за періодами, рівнем та джерелами формування; за способами й характером використання; за відповідністю; з метою управління та за методикою розрахунку прибутку [47; 73].

На думку Л. М. Яременко, К. В. Авдалян класифікація фінансових результатів є важливим аспектом в їх аналітичному обліку. На сьогодні класифікація фінансових результатів дуже різниться, а «її підходи на законодавчому рівні у залежності від ознак містять суперечливі моменти» [86, с. 59].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» П(С)БО 1 передбачає такий перелік показників фінансових результатів:

– у I розділі «Фінансові результати» Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) фінансові результати представлені такими показниками: валовий прибуток або збиток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), прибуток від припиненої діяльності після оподаткування, чистий фінансовий результат (прибуток або збиток),

– у II розділі «Сукупний дохід» показниками фінансових результатів є: інший сукупний дохід до оподаткування, інший сукупний дохід після оподаткування і сукупний дохід [7].

Враховуючи вищезазначене, групування фінансових результатів слід здійснювати за такими ознаками, які в обліково-інформаційній системі підприємства підвищать аналітичність інформації для прийняття відповідних рішень користувачами.

Отже, вважаємо доцільним виокремити такі напрямки класифікації фінансових результатів (рис 1.2) [47, 73].

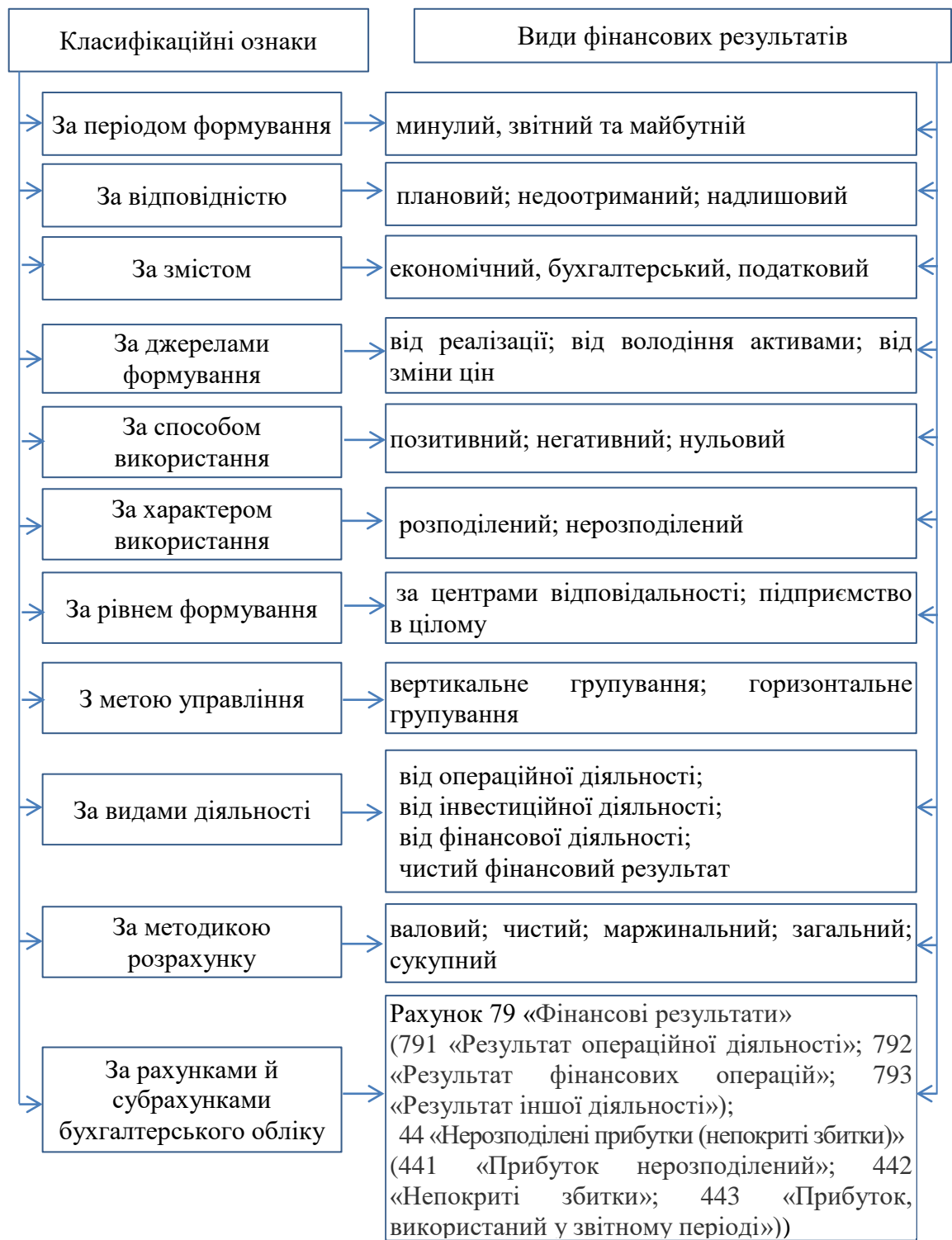


Рисунок 1.2 – Класифікація фінансових результатів

Оцінка доходів, витрат і фінансових результатів суб'єкту господарювання є одним із найважливіших напрямів оцінювання ефективності його господарської діяльності підприємств. Це основний інструмент, який використовується системою управління підприємством для оцінки ступеня досягнення суб'єктом підприємництва очікуваної мети. Така оцінка доходів, витрат та фінансових результатів проводиться з метою отримання інформації про поточний стан фінансово-господарської діяльності та розробки заходів для її прогнозування на майбутнє. Основним джерелом інформації для прийняття ефективних управлінських рішень є обліково-аналітична система кожного суб'єкту господарювання.

2 Організація і методика обліку та аудиту доходів, витрат та фінансових результатів на ДП «Хмельницькстандартметрологія»

2.1 Загальна характеристика фінансово-господарської діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Державне підприємство «Хмельницький науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» (ДП «Хмельницькстандартметрологія») засноване на державній власності, належить до сфери управління Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України та є державним комерційним підприємством.

Підприємство у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України, актами Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, нормативно-правовими актами, які видаються міністерствами, іншими державними органами, а також Статутом.

Підприємство створено з метою забезпечення реалізації економічних інтересів держави, задоволення потреб населення та суб'єктів господарювання будь-якої форми власності в продукції, роботах, послугах у сфері стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, оцінки відповідності та захисту прав споживачів згідно з вимогами законодавства та отримання прибутку. Предметом діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія» є:

- надання підприємствам, установам, організаціям і громадянам інформаційних послуг у сфері стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, оцінки відповідності та захисту прав споживачів;

- здійснення наукової, науково-технічної, науково-організаційної та іншої діяльності у сфері стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, оцінки відповідності та захисту прав споживачів;

– виконання робіт, надання послуг у сфері стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, оцінки відповідності, а також в інших сферах діяльності, що не заборонені законодавством та передбачені Статутом.

Результати господарської діяльності підприємства в будь-якій сфері економіки залежить від ефективності використання його матеріальних, виробничих та фінансових ресурсів.

Для сталого розвитку, конкурентоспроможності суб'єкту господарювання на ринку товарів та послуг, недопущення банкрутства слід проводити фінансовий аналіз і своєчасно виявляти недоліки у фінансово-господарській діяльності досліджуваного підприємства.

Бухгалтерська фінансова звітність – джерело отримання оперативної та повної інформації щодо фінансового стану, підсумків господарської діяльності, використання ресурсів. Виконуючи фінансовий аналіз діяльності суб'єктів господарювання слід враховувати галузеву специфіку та особливості його виробничого ресурсу.

Здійснено аналіз фінансового стану, розрахунок виконання плану основних економічних показників діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2018-2020 рр. Для цього проведемо розрахунки, які представлені у таблиці Б.1 додатку Б на основі фінансової звітності та Звіту про виконання фінансового плану підприємства (за Додатками Н; П; Р).

Аналіз, проведений в таблиці Б.1, показав, що ДП «Хмельницькстандартметрологія» є прибутковим підприємством, про що свідчать показники фінансових результатів від операційної діяльності та чистий фінансовий результат впродовж 2019-2020 рр. За останній рік чистий прибуток підприємства збільшився 122,5 тис грн, а виконання плану з цього показника становило 126,2 процентних пункти.

Слід зазначити, що за останні 2 роки підприємство здійснювало планування усіх показників з їх приростом та водночас існує тенденція до перевиконання планових показників. Однак, за останній рік ДП

«Хмельницькстандартметрологія» знизило темпи перевиконання плану щодо чистого доходу від реалізації послуг на 21,9 процентних пункти, а також інших операційних доходів, що призвело й у тому числі до зниження темпів отримання прибутку підприємством від операційної діяльності.

Позитивним в роботі підприємства є те, що існує тенденція до зниження темпів виконання плану щодо витрат: собівартості реалізованих послуг на 30,5 процентних пункти, а адміністративних витрат – на 12,4, хоча в абсолютній сумі спостерігалось їх збільшення у порівнянні з плановими показниками. Загалом темпи виконання плану щодо доходів у 2020 році становили 117,6 %, а витрат – 117,1 %, що призвело до отримання додаткового прибутку центром.

Має тенденцію до зниження показник вартості необоротних активів, зокрема основних засобів, як у 2019 р., так і у 2020 році, а темпи виконання плану щодо цих показників також знизились на 4 %.

Оборотні активи, зокрема грошові кошти центру збільшились за останній рік на 1134,6 тис грн та 462,0 тис грн відповідно, що свідчить про зростання платоспроможності підприємства. Однак, спостерігається тенденція до невиконання плану щодо власного капіталу підприємства, хоча за 2020 рік останній виріс на 232,5 тис грн. Негативним зрушенням слід також вважати загальне перевиконання плану щодо розміру довгострокових та поточних зобов'язань ДП «Хмельницькстандартметрологія»: перевиконання плану щодо короткострокових зобов'язань становило у 2019 році 55,6, у 2020 році – 33,4 процентних пункти, а довгострокові зобов'язання збільшились на 1032,7 тис грн.

Аналіз фінансового стану підприємства оцінюється за допомогою системи показників, які комплексно оцінюють стан суб'єкту господарювання. Кожен з показників надає інформацію про його фінансовий стан та результати діяльності за певний період. Наприклад, показники щодо стану майна дають інформацію про розмір та структуру активів підприємства за певний період. Група показників ліквідності та платоспроможності показують як вчасно суб'єкт підприємництва за допомогою наявного майна (активів) може розраховуватися за своїми зобов'язаннями (пасивами):

постачальниками, кредиторами, з оплати праці, з бюджетом та фондами. Показники фінансової стійкості підприємства дають можливість проаналізувати питому вагу власного капіталу в загальній сумі джерел коштів. Коефіцієнти рентабельності характеризують фінансові результати і ефективність діяльності підприємства в цілому.

Для аналізу фінансового стану центру проведемо коефіцієнтний аналіз та використаємо фінансову звітність ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019-2020 рр. в таблиці Б.2 Додатку Б.

Показник фінансової автономії (концентрації власного капіталу) – один з найбільш важливих коефіцієнтів фінансової стійкості підприємства. Він показує співвідношення власного капіталу підприємства до всіх його фінансових ресурсів. За досліджуваний період на ДП «Хмельницькстандартметрологія» показник майже не змінився і знаходиться в межах його нормативного значення. Центр не залежить від позикових коштів і здатен фінансувати за рахунок власних коштів в 2020 р. біля 62% активів, що на 2% менше рівня 2019 року.

Коефіцієнт фінансової залежності оберненим показником до коефіцієнта фінансової незалежності (фінансової автономії) і є індикатором фінансової стійкості. Коефіцієнт показує здатність підприємства проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі і розраховується як співвідношення пасивів до власного капіталу і свідчить про те, скільки фінансових ресурсів використовує підприємство на кожну гривню власного капіталу. Нормативне значення показника знаходиться в межах 1,67-2,5. Однак, на досліджуваному підприємстві фактичне значення в 1,62 не досягає нормативного, хоча й виріс за 2020 рік на 3,8 %. Для достатнього його підвищення центру слід залучати додаткові позикові кошти, що дозволить активізувати виробничу діяльність, а також необхідно працювати в напрямку збільшення обсягу власного капіталу.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу дозволяє визначити частку власного капіталу підприємства, що забезпечує фінансування його оборотних активів. Він показує співвідношення між власними оборотними коштами і

власним капіталом. Позитивне значення показника та його позитивна динаміка свідчить про достатність власних фінансових ресурсів для фінансування необоротних та частини оборотних активів. Коефіцієнт маневреності власного капіталу досліджуваного центру не відповідає нормативному значенню, але його динаміка за останній рік (+0,07) говорить про поступове зростання частини власного капіталу, що використовується для фінансування поточної діяльності.

Коефіцієнт концентрації залученого капіталу показує рівень левериджу підприємства, використання позикового капіталу. У досліджуваного підприємства сума позикового капіталу є нижчою власного, тому рівень показника на кінець 2020 року становив 0,38 і знаходиться в межах нормативного значення.

Коефіцієнт забезпечення власними коштами – показник, який характеризує рівень забезпеченості підприємства власними джерелами формування оборотних активів підприємства і показує, скільки власних джерел формування оборотних активів підприємства припадає на одиницю цих активів. Коефіцієнт на ДП «Хмельницькстандартметрологія» в 2019 році становив мінус 0,48, а в 2020 році дещо збільшився і становив мінус 0,21, що значно нижче нормативного значення показника більше 0,1.

Коефіцієнт фінансової стійкості свідчить про здатність підприємства залишатися платоспроможним в довгостроковій перспективі, відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковій перспективі. Значення показника показує який розмір власного капіталу підприємства припадає на кожну гривню зобов'язань. У 2019 році коефіцієнт фінансової стійкості становив 1,8, а в 2020 році – 1,61, що відповідає нормативному значенню.

Коефіцієнт фінансового левериджу, як показник структури капіталу підприємства, відображає співвідношення довгострокових та короткострокових позикових засобів і власного капіталу. Оптимальним значенням для господарської діяльності є коефіцієнт фінансового левериджу із значенням «1» – коли сума позикових коштів і власного капіталу рівні. На підприємстві

протягом досліджуваного періоду значення показника знаходиться на оптимальному рівні із невеликою тенденцією до зростання.

Показник частки оборотних активів у загальній сумі активів підприємства характеризує мобільність його активів. Межі цього показника визначають для кожного підприємства індивідуально залежно від ступеня оборотності його активів і рівня прибутковості діяльності. Оскільки особливістю досліджуваного підприємства є належність до галузі надання послуг, воно не є матеріаломістким, немає залишків незавершеного виробництва та готової продукції значення показника визначається лише розміром виробничих запасів, грошових коштів та дебіторської заборгованості. На даному підприємстві переважають необоротні активи. Значення показника протягом 2019-2020 рр. знаходилось на рівні 0,24-0,32.

Чистий оборотний капітал у 2019 році становив мінус 1228 тис грн, а в 2020 році – 751 тис грн. Цей показник характеризує ту величину оборотного капіталу, яка залишається після вирахування зобов'язань, а саме ту частку обігових коштів, що профінансована із довгострокових джерел. Від'ємне значення цього показника означає, що підприємство неспроможне оплатити за рахунок оборотних активів свої короткострокові зобов'язання.

Одним з найголовніших показників оцінювання фінансового потенціалу суб'єктів господарювання є сформований рівень ліквідності його майна. Ліквідність підприємства є здатністю та швидкістю перетворення оборотних активів у грошові кошти з метою погашення поточних зобов'язань. Ліквідність підприємства можна охарактеризувати за допомогою коефіцієнтів: 1) коефіцієнт поточної ліквідності (загальної ліквідності, покриття); 2) коефіцієнт швидкої ліквідності (проміжної, суворої, уточненої, критичної ліквідності); 3) коефіцієнт абсолютної ліквідності (негайної ліквідності).

Загальний показник ліквідності балансу (коефіцієнт покриття) показує відношення суми всіх платіжних засобів, які можуть бути використані, до суми всіх платіжних зобов'язань з врахуванням їх ліквідності. Коефіцієнт покриття показує, яка сума поточних активів підприємства припадає на одну гривню

поточних зобов'язань, у скільки разів оборотні активи перевищують поточні зобов'язання. У 2019 році коефіцієнт покриття становив 0,87, а в 2020 році збільшився до 0,83, але не відповідає нормативному значенню. Показник нижче нормативного значення свідчить про проблемний стан платоспроможності, оскільки оборотних активів центру недостатньо для того, щоб відповісти за усіма поточними зобов'язаннями. При значенні коефіцієнта покриття менше 1 підприємство має неліквідний баланс.

Коефіцієнт швидкої ліквідності, на відміну від попереднього, враховує якість оборотних активів, оскільки при його розрахунку до розрахунку беруться найбільш ліквідні поточні активи, а запаси не враховуються. У літературі наводиться нижнє значення цього коефіцієнта, що дорівнює від 0,5 до 1. У 2019 році цей показник становив 0,53, а у 2020 році – 0,63. Отже, він виріс на 0,11 пункти або на 21,2 %, що свідчить про зростання здатності ДП «Хмельницькстандартметрологія» вчасно погасити свої короткострокові зобов'язання за допомогою високоліквідних активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує, яка частина поточних зобов'язань підприємства може бути погашена негайно за рахунок грошових коштів та поточних фінансових інвестицій. Нормативним значенням показника вважається від 0,1 до 0,2. На підприємстві показник у 2019 році становив 0,35, а у 2020 році – 0,41. Значення вище нормативного може вказувати на певні проблеми в діяльності центру і свідчити про неефективну стратегію управління грошовими коштами та їх еквівалентами.

У фінансовому аналізі, плануванні діяльності підприємства, аудиті найпоширенішими є покази рентабельності, які відображають прибутковість суб'єктів господарювання у відношенні до вкладених фінансових ресурсів або до поточних витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). Аналіз ступеня рентабельності за їх видами і причин змін посідає велике значення для визначення резервів підвищення ефективності діяльності досліджуваного підприємства. Проведемо аналіз показників рентабельності в таблиці 2.1 на основі додатку Н «Звіт про виконання фінансового плану» (Додаток Н).

Таблиця 2.1 – Аналіз виконання плану та динаміка показників рентабельності ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019-2020 рр.

Показники	За звітний період		Відхилення (+, -)	Темп зростання, %
	2019 р.	2020 р.		
Коефіцієнт рентабельності валового прибутку	30,9	33,6	2,7	108,7
Коефіцієнт рентабельності діяльності	5,0	5,4	0,4	108,0
Коефіцієнт рентабельності активів	9,8	10,1	0,3	103,1
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	15,0	16,3	1,3	108,7

Більш наочно динаміку показників рентабельності показує діаграма, яка зображена на рисунку 2.1.

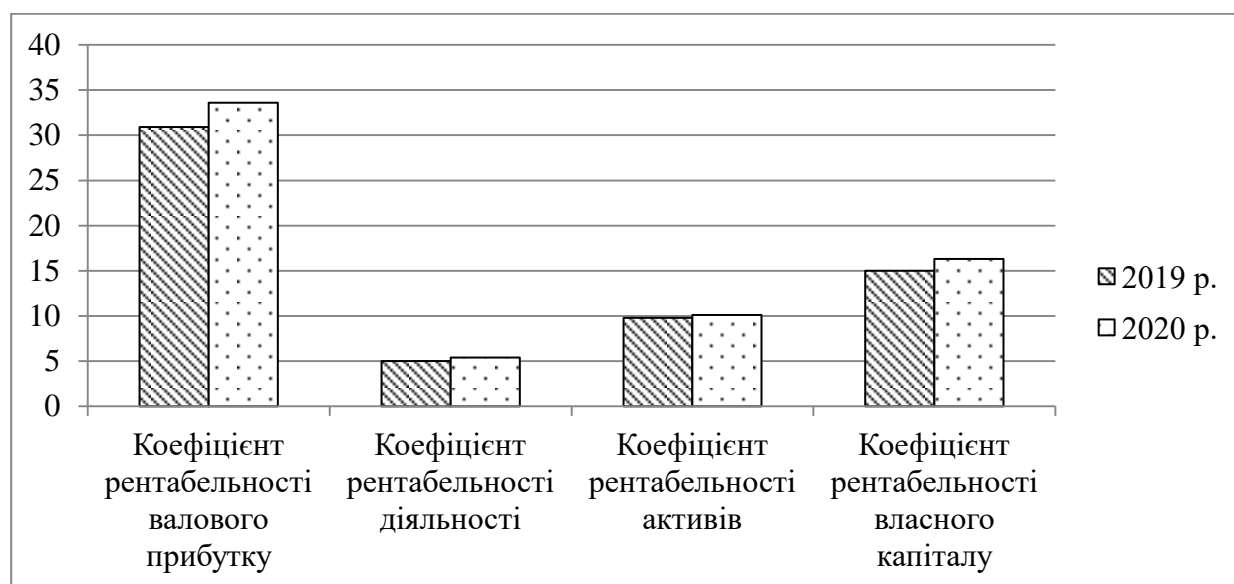


Рисунок 2.1 – Динаміка показників рентабельності ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Валова рентабельність продажів підприємства показує ефективність виробничої діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія», а також ефективність політики ціноутворення. З розрахунків бачимо, що за останній рік

ефективність виробничої діяльності центру, а також ефективність політики ціноутворення зросла на 2,7 пункти.

Коефіцієнт рентабельності діяльності підприємства ДП «Хмельницькстандартметрологія» за досліджуваний період показав збільшення на 0,4 пункти свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства. Досить високе значення коефіцієнта рентабельності активів на підприємстві показує зростання прибутку у розрахунку на одиницю активів, про хорошу роботу підприємства. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу показує, що на ДП «Хмельницькстандартметрологія» існує тенденція до зростання показника у 2020 році на 1,3 пункти, що вказує на ефективне використання власного капіталу досліджуваного підприємства.

2.2 Організаційні та методичні особливості обліку доходів підприємства

В сучасних умовах господарювання ДП «Хмельницькстандартметрологія» прагне отримати максимальний дохід від своєї господарської діяльності, врахувати усі фактори зовнішнього та внутрішнього середовища, а також створити відповідні умови для ефективного функціонування. Отже, облік доходів посідає особливе місце у всій обліково-аналітичній системі потребує особливої уваги.

Дохід досліджуваного підприємства існує у вигляді грошових надходжень від основної діяльності, отриманих від продажу послуг та інших надходжень за певний період. Дослідженнями встановлено, що протягом 2019-2020 років основними покупцями послуг підприємства є лікувально-діагностичні заклади Хмельницької області, підприємства житлово-комунального господарства, відділи районних та обласних рад, хлібозаводи області, аграрні компанії, енергетичні підприємства, інші юридичні та фізичні особи, приватні підприємці.

Відповідно до Положення «Про облікову політику ДП «Хмельницькстандартметрологія», затвердженого наказом по підприємству, центр здійснює облік доходів відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансові України №290 від 29.11.1999 р. [8].

Відповідно до облікової політики підприємства доходи від надання послуг визнаються виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг за методом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Визнання доходів оформляється Актом наданих послуг при 100 % об'ємі наданих послуг (Додаток Ж).

У Положенні «Про облікову політику» зазначено, що при виконанні робіт (послуг) застосовується позамовний метод обліку й калькулювання фактичної собівартості послуг. Обліковою одиницею позамовного методу є окремий вид наданих послуг відповідно договору з замовниками підприємства.

Номенклатурними групами щодо отриманих доходів підприємства є види, представлені на рисунку 2.2.



Рисунок 2.2 – Номенклатурні групи доходів ДП «Хмельницькстандартметрологія» від основної діяльності

До складу договірної (контрактної) вартості послуг підприємства включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних

активів, що передаються безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані підприємством внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

Доходи досліджуваного підприємства класифікуються згідно НП(С)БО 15 «Дохід» за такими групами (Додаток): дохід (виручка) від реалізації послуг; чистий дохід від реалізації послуг; інші операційні доходи.

Для обліку доходів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» згідно з Планом рахунків передбачено рахунки сьомого класу «Доходи і результати діяльності» 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» та 71 «Інший операційний дохід».

Таблиця 2.2 – Рахунки та субрахунки обліку доходів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

№ суб-рахунку	Назва	Характеристика
70	Доходи від реалізації	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
71	Інший операційний дохід	Використовують для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, зокрема:
713	Дохід від операційної оренди активів	- узагальнюється інформація про доходи від операційної оренди майна, що не є основною діяльністю підприємства
714	Дохід від операційної курсової різниці	- узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства
719	Інші доходи від операційної діяльності	- узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, зокрема доходи від виявлених лишків в результаті інвентаризації, відсотки, отримані на залишок на рахунку

За кредитом субрахунків 703 та 713, 714, 719 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – нарахована сума непрямих податків (податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством) та списання залишку у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами реалізації.

Документування операцій з обліку отриманих підприємством доходів пов'язане з різноманітністю розпорядчих та виконавчих документів, які мають як бухгалтерське, так і юридичне значення.

Інформація первинних документів з обліку доходів є важливою для відображення її в облікових регістрах аналітичного й синтетичного обліку, для обчислення прибутку до оподаткування, а тому має бути правдивою, достовірною та вчасною.

Первинними документами при обліку доходів від реалізації послуг є Акт наданих послуг, Виписка банку, Платіжні доручення, Розрахунок (довідка) бухгалтерії (Додаток Ж). Первинними документами для обліку інших операційних доходів є Виписка банку, Рахунок-фактура, Видаткова накладна, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, Розрахунок (довідка) бухгалтерії.

Бухгалтерські записи з обліку доходів ДП «Хмельницькстандартметрологія» наведені в таблиці В.1 додатку В на основі Додатків М.

Наприкінці звітного періоду рахунки обліку доходів списуються на фінансові результати, залишку на них немає.

Бухгалтерський облік на підприємстві, у тому числі й доходів, витрат, фінансових результатів ведеться в типовій конфігурації програми «1С: Підприємство 8.2». Для організації аналітичного обліку доходів та витрат використовуються статті доходів, статті витрат, номенклатурні групи доходів та витрат за структурними підрозділами (для рахунків 23, 91, 92). Регістрами аналітичного обліку доходів ДП «Хмельницькстандартметрологія» в програмі є «Аналіз рахунку» та «Оборотно-сальдова відомість по рахунку» (Додатки М).

2.3 Склад та особливості обліку витрат підприємства

Відповідно до Положення про облікову політику ДП «Хмельницькстандартметрологія» облік витрат підприємства здійснюється за НП(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р.[9].

Витрати визнаються витратами певного періоду на підприємстві одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Визнання усіх витрат ДП «Хмельницькстандартметрологія» здійснюється на підставі первинних документів, які оформлені у відповідності до вимог чинного законодавства та підтверджують факт здійснення господарської операції.

Витрати операційної діяльності на досліджуваному підприємстві за їх економічним змістом групуються за економічними елементами та статтями обліку витрат.

Для обліку витрат на ДП «Хмельницькстандартметрологія» згідно з Планом рахунків передбачено рахунки восьмого класу «Витрати за елементами» та дев'ятого класу «Витрати діяльності» (табл. В.2 додатку В):

За дебетом рахунків витрат відображається величина визнаних витрат, а за кредитом – щомісячне їх списання на рахунки 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації» або 79 «Фінансові результати» з відповідним розподілом.

Облік витрат за економічними елементами на підприємстві дає можливість відобразити витрати оборотних та необоротних активів, показує структуру витрат.

Витрати операційної діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія» групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати. Відображення використаних матеріальних, трудових та фінансових

ресурсів різні потреби, формування елементів витрат – це перший етап обліку витрат ДП «Хмельницькстандартметрологія» (табл. В.3 додатку В).

Собівартість реалізованих робіт і послуг складається з виробничої собівартості робіт і послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості робіт і послуг установлюються підприємством.

Розрахунок собівартості послуг по метрологічній діяльності здійснюється згідно «Порядку оплати робіт та послуг з проведення оцінки відповідності законодавчо-регульованих засобів вимірювальної техніки вимогам технічних регламентів, повірки зазначених засобів, що перебувають в експлуатації та визначення вартості таких робіт та послуг», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 року № 865 [5].

Собівартість робіт і послуг з оцінки на підтвердження відповідності продукції та послуг, систем управління визначається згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 12.07.2017 р. № 514 «Про затвердження Правил визначення вартості робіт з оцінки відповідності вимогам технічних регламентів, що виконуються призначеними органами з оцінки відповідності та визнаними незалежними організаціями» [6].

Базою для визначення вартості розрахункової калькуляції одиниці часу є фактичні витрати за даними бухгалтерської звітності за попередній рік з економічним обґрунтуванням на плановий рік, за винятком основної заробітної плати, що враховується у калькуляційній одиниці часу робіт і послуг за даними штатного розпису на дату розрахунку.

Розподіл інших прямих витрат, загальновиробничих та адміністративних витрат при калькулюванні підприємство здійснює шляхом пропорційного віднесення їх до суми основної заробітної плати працівників.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) ДП «Хмельницькстандартметрологія» включаються:

- прямі матеріальні витрати (вартість основних матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);
- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятими у виконанні робіт або наданні послуг);
- інші прямі витрати (зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація, тощо);
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Основними виробничими підрозділами державного підприємства є: Відділ геометричних і механічних вимірювань; Відділ електрорадіотехнічних вимірювань; Відділ теплотехнічних вимірювань; Відділ підтвердження відповідності продукції в галузях економіки; Відділ з підтвердження відповідності систем управління якістю та харчової продукції; Випробувальна лабораторія харчової продукції; Відділ випробування засобів вимірювальної техніки; Відділ стандартизації та інформаційно-консультативних послуг; Кам'янець-Подільський відділ; Шепетівський відділ.

Для обліку операцій витрачанням виробничих запасів на підприємстві використовують первинні документи – накладну на внутрішнє переміщення та Акт списання товарів.

Для розрахунку суми заробітної плати за усіма виплатами працівникам застосовують погодинну та відрядну форму оплати праці. У таблиці обліку робочого часу фіксують відпрацьований час працівником центру. У первинних документах з обліку оплати праці відображається обсяг виконаних послуг та робіт за кожним договором на надання послуг, розцінки для нарахування оплати праці, відпрацьований час тощо.

Сума відрахувань на соціальні заходи визначається шляхом нарахування єдиного соціального внеску на основну та додаткову заробітну плату робітникам підприємства.

Для нарахування зносу необоротних активів в програмі «1С: Підприємство», які беруть участь у виконанні робіт та наданні послуг, створені довідники, в яких записані об'єкти для нарахування амортизації, їхні технічні

характеристики, метод нарахування зносу, рахунок витрат на який відносять знос. На державному підприємстві знос нараховують за допомогою електронного документа «Відомість нарахування амортизації».

Облік витрат виробництва здійснюється на одному рахунку синтетичного обліку 231 «Витрати на виробництво». Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво робіт і послуг ДП «Хмельницькстандартметрологія» у 2020 році зображена в таблиці 2.3 (на основі Додатків Л).

Таблиця 2.3 – Облік витрат на виробництво робіт і послуг на ДП «Хмельницькстандартметрологія» у 2020 році

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1 Списані матеріальні витрати на виробництво:			
– витрати сировини й матеріалів	276814,45	231	801
– витрати палива й енергії	361339,60	231	803
– інші матеріальні витрати	210,0	231	809
2 Списані витрати на оплату праці на виробництво:			
– виплати за окладами й тарифами	4428086,11	231	811
– премії та заохочення	1971208,48	231	812
– компенсаційні виплати	74083,87	231	813
– оплата відпусток	710362,08	231	814
– інші витрати на оплату праці	232733,71	231	816
3 Списані відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на виробництво	1414402,29	231	821
4 Нарахована амортизація необоротних активів виробничого призначення:			
– основних засобів	457423,33	231	831
– інших необоротних матеріальних активів	46502,55	231	832
– нематеріальних активів	3869,04	231	833
5 Списані інші операційні витрати на виробництво	483427,51	231	84
6 Списані загальновиробничі витрати на виробництво	1032965,98	231	91
7 Списана собівартість виконаних робіт та наданих послуг на реалізацію в звітному періоді	11493429,0	903	231

Положенням про облікову політику ДП «Хмельницькстандартметрологія» визначено також перелік статей

загальновиробничих витрат. До складу загальновиробничих витрат державного підприємства включаються: витрати на управління; амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, енергопостачання, водовідведення та інше утримання приміщень; інші витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки відділів, охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (таблиця В.4 додатку В).

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за рахунком 91 за статтями витрат, але в цілому по всіх відділах, лабораторіях та секторах.

Окрім виробничих відділів до загальновиробничих підрозділів підприємства належить відділ матеріально-технічного забезпечення та охорони.

Витрати, які пов'язані з операційною діяльністю, але які не включаються до собівартості реалізованих послуг, поділяються на досліджуваному підприємстві на адміністративні витрати та інші операційні витрати. До адміністративних витрат центру належать такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління державним підприємством.

Кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат зображена в таблиці В.5 (Додаток В).

Відділами адміністративних витрат підприємства є (Додаток Л.14): Апарат управління підприємством; Відділ бухгалтерського обліку та податків; Сектор документообігу та архівної роботи; Планово-економічний відділ; Відділ матеріально-технічного, транспортного забезпечення та охорони; Сектор інформаційних технологій; Сектор кадрового забезпечення; Сектор охорони праці; Сектор юридичного забезпечення; апарат управління відділів в Кам'янці-Подільському та Шепетівці.

Первинними документами, які відображають адміністративні витрати досліджуваного підприємства є Акти виконаних робіт, Акт відремонтованих (реконструйованих) об'єктів, виписки банку, довідки бухгалтерії, відомість

амортизації, посвідчення про відрядження, розрахунково-платіжна відомість, накладні, рахунки постачальників та кредиторів, розрахунки бухгалтерії тощо.

До інших операційних витрат підприємства включаються: втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; інші витрати операційної діяльності. Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат зображена в таблиці В.6 (Додаток В).

Адміністративні витрати та інші витрати періоду досліджуваного підприємства займають значну частку у витратах операційної діяльності, тому суттєво впливають на фінансовий результат діяльності підприємства в цілому.

Усі рахунки дев'ятого класу щодо діяльності підприємства та рахунки класу вісім за економічними елементами списуються на рахунок 791 «Результат операційної діяльності» ДП «Хмельницькстандартметрологія».

2.4 Методика обліку фінансових результатів та розподілу прибутку

Формування, визначення та облік фінансових результатів досліджуваного державного підприємства та усіх суб'єктів господарювання є базовою основою для контролю та аналізу рівня ефективності процесу виробництва та реалізації робіт та послуг, оцінки поточного фінансового ДП «Хмельницькстандартметрологія».

Фінансовий результат ДП «Хмельницькстандартметрологія» завершує операційний цикл діяльності державного підприємства. Результатом виконаних робіт та наданих послуг центру є прибуток або збиток, які отримані за підсумками порівняння доходів та понесених витрат. Фінансовим результатом протягом 2019-2020 рр. є прибуток від операційної діяльності, який становив у 2020 році 1391 тис грн.

Фінансовий результат досліджуваного підприємства визначається на рахунку 79 «Фінансові результати», субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». На субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» ведеться облік та визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності центру. За кредитом субрахунку відображаються суми доходів звітного періоду від реалізації робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (субрахунки 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 713 «Дохід від операційної оренди активів», 714 «Дохід від операційної курсової різниці», 719 «Інші доходи від операційної діяльності»

Закриття рахунків витрат за дебетом рахунку 791 відбувається за такими субрахунками: 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»; 92 «Адміністративні витрати»; 945 «Витрати від операційної курсової різниці»; 946 «Втрати від знецінення запасів»; 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»; 949 «Інші витрати операційної діяльності»; 98 «Податок на прибуток»

Сальдо субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Бухгалтерський і податковий облік податку на прибуток на підприємстві зібрані в одній бухгалтерській програмі «1С: Підприємство 8.2», адже використовують одні й ті ж дані (План рахунків, класифікацію активів, доходів, витрат). Функції податкового та бухгалтерського обліків різні, адже у податковому звіті оцінка активів, доходів та витрат визначається розділом 3 Податкового кодексу України [1].

Доходи і витрати державного підприємства обліковуються в розрізі статей Декларації з прибутку та додатків до неї. Статті податкового обліку доходів і витрат зазначаються для класифікації доходів – у довіднику «Статті доходів»; для класифікації витрат – в довідниках «Статті витрат», «Статті неопераційних витрат». Існує субkonto «Статті витрат» для рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

В додатку Ж наведено облікові регістри з обліку та визначення фінансових результатів (Аналіз рахунку 79 та Оборотно-сальдова відомість рахунку 79), які є регістрами аналітичного та синтетичного обліку.

При організації обліку фінансових результатів ДП «Хмельницькстандартметрологія» бухгалтерія забезпечує правильний їх розрахунок, надання повної й достовірної інформації про оцінку доходів, витрат, фінансових результатів основної діяльності; достовірне відображення інформації доходи, витрати та фінансові результати в обліку та фінансовій звітності, а також інформації про розподіл прибутку державного підприємства.

Відповідно до пункту 3 ПСБО 17 «Податок на прибуток», витрати (дохід) за податком на прибуток розраховуються за такою формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Витрати (дохід) за податком на прибуток} = \\ & = \text{Поточний податок на прибуток} + \Delta\text{ВПЗ} - \Delta\text{ВПА}, \end{aligned} \quad (2.1)$$

де $\Delta\text{ВПЗ}$ – зміна суми відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік;
 $\Delta\text{ВПА}$ – зміна суми відстрочених податкових активів за звітний рік.

Якщо в результаті розрахунку за наведеною формулою виходить позитивний результат, це означає, що підприємство отримало витрати за податком на прибуток (дебет рахунку 98 «Податок на прибуток»), якщо від'ємний – отриманий дохід (кредит рахунку 98).

Поточний податок на прибуток є сумою податку на прибуток, розрахованою у звітному періоді за податковим законодавством відповідно до Податкового кодексу України. Ставка податку на прибуток сьогодні становить 18 відсотків. Облік розрахунків за податком на прибуток ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податком на прибуток», де за кредитом відображається виникнення зобов'язання з податку на прибуток.

Загальна схема з обліку формування фінансових результатів зображена на рисунку 2.3.

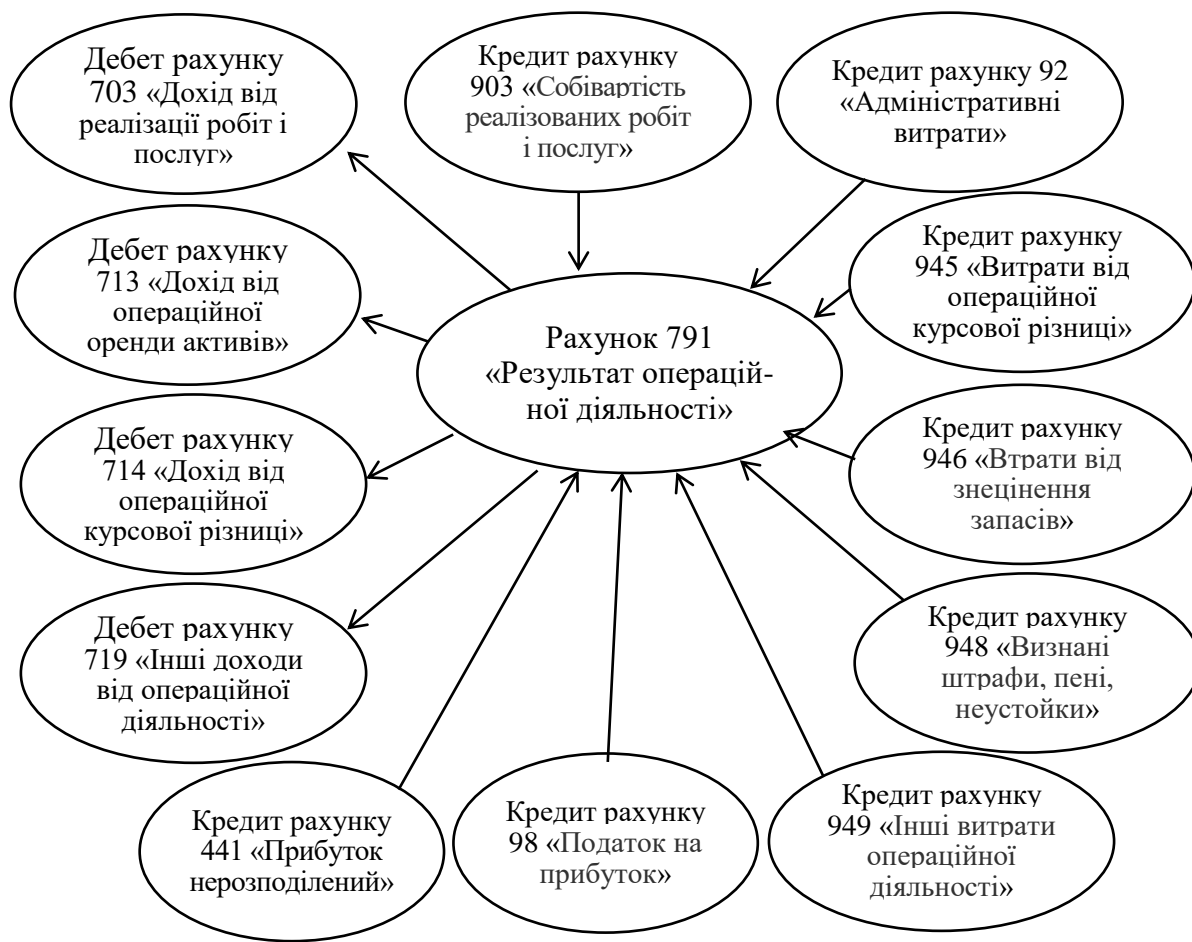


Рисунок 2.3 – Схема формування фінансового результату ДП
«Хмельницькстандартметрологія»

Оскільки на досліджуваному підприємстві немає відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів відображення господарської операції з нарахування податку на прибуток буде наступним:

Дебет рахунку 98 «Податок на прибуток»

Кредит 641 «Розрахунки за податками» на суму у 2020 році – 250352,70 грн.

Списання витрат з податку на прибуток на фінансовий результат відображено на підприємстві:

Дебет рахунку 791 «Результат операційної діяльності»

Кредит рахунку 98 «Податок на прибуток» на ту ж суму.

Державні підприємства, у тому числі ДП «Хмельницькстандартметрологія», відраховує до держбюджету з 01.01.2020 р. 80% чистого прибутку відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку

відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями» №138 від 23.02.2011 р. зі змінами [4]. Чистий прибуток отриманий після сплати частини чистого прибутку до Державного бюджету згідно чинного законодавства відповідно до Статуту підприємства та Положення про облікову політику спрямовується у: фонд розвитку виробництва у розмірі 60%; фонд матеріального стимулювання у розмірі 40% (Додаток Е). За рахунок чистого прибутку проводиться оплата невідпрацьованого часу працівниками (при народженні дитини, шлюбі працівника чи його дітей тощо).

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» підприємством ведеться облік нерозподілених прибутків або непокрітих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. Рахунок 44 має субрахунки: 441 «Прибуток нерозподілений» – для відображення наявності та руху нерозподіленого прибутку; 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» – для обліку розподілу прибутку. Облік розподілу чистого прибутку зображено в табл. 2.3 (на основі Додатку К).

Таблиця 2.3 – Облік розподілу чистого прибутку на ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 4 квартал 2020 року

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1 Визначено фінансовий результат (чистий прибуток) від господарської діяльності в звітному періоді	290459,59	791	441
2 Спрямовано чистий прибуток на використання в звітному періоді	290459,59	441	443
3 Нараховано державі дивіденди у розмірі 80 % прибутку	232374,17	443	671
4 Сплачено дивіденди до бюджету	232374,17	671 6415	6415 311
5 Спрямовано частину чистого прибутку у фонд розвитку виробництва	34850,99	443	4261
6 Спрямовано частину чистого прибутку у фонд матеріального заохочення працівників	23234,43	443	4263

Прибуток є головною метою діяльності державного підприємства та критерієм ефективної його діяльності, безпосередньо впливає на його фінансовий стан та конкурентоспроможність в умовах ринку.

Порядок створення державним підприємством фондів регулюється його установчими документами та затвердженими уповноваженим органом фінансовими планами.

2.5 Аудит доходів, витрат та фінансових результатів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Метою проведення аудиту доходів, витрат та фінансових результатів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» є висловлення аудитором думки про правильність ведення бухгалтерського обліку відповідно до діючих нормативно-законодавчих документів та відображення інформації щодо доходів, витрат фінансових результатів в обліковій системі підприємства.

Метою аудиту доходів, витрат, фінансових результатів та розподілу прибутку відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» Міжнародних стандартів аудиту полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про зазначені об'єкти обліку в суттєвих аспектах [48].

Для досягнення основної мети аудиту найсуттєвішими завданнями аудиту доходів, витрат, фінансових результатів та розподілу прибутку є:

- перевірка дотримання норм чинного законодавства щодо обліку доходів, витрат, фінансових результатів та правильного відображення інформації про них у фінансовій звітності;
- планування, організація та проведення внутрішнього аудиту доходів, витрат, фінансових результатів та розподілу прибутку;

- контроль правильності розмежування доходів та витрат за їх видами та звітними періодами;
- встановлення складу доходів та витрат, їх визнання та класифікації відповідно до прийнятої облікової політики досліджуваного підприємства;
- перевірка наявності, правильності та повноти оформлення первинних документів, які підтверджують виникнення доходів та понесені у зв'язку з ними витрати;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства за операціями, пов'язаними з формуванням доходів, витрат, собівартості послуг;
- оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Предметом аудиту доходів, витрат та фінансових результатів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» є господарські процеси та операції, пов'язані з виникненням доходів, витрат, а також відносини, що виникають при цьому всередині державного підприємства та за його межами.

Об'єктами аудиту доходів, витрат та фінансових результатів досліджуваного центру є безпосередньо фінансові результати підприємства (прибутки або збитки), операції пов'язані з їх формуванням в частині доходів і витрат, а також первинні документи, облікові регістри та звітність в частині достовірності інформації.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження методичних підходів до аудиторської перевірки доходів, витрат та фінансових результатів в працях науковців та з урахуванням основних підходів до визначення етапів такої перевірки, принципів проведення, основними стадіями аудиту доходів, витрат та фінансових результатів діяльності центру є: організаційна, підготовча (планування), технологічна та результативна (табл. Г.1 додатку Г) [38].

Стратегія проведення аудиту доходів, витрат та фінансових результатів розробляється, виходячи з норм Міжнародного Стандарту аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності», де зазначено, що «планування аудиту передбачає встановлення загальної стратегії аудиту для розробки

завдання та плану аудиту» [48]. На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити облікову політику підприємства та систему внутрішнього контролю щодо доходів і витрат підприємства. Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання плану аудиту.

Під час планування аудитор оцінює ризик існування суттєвих відхилень у фінансовій звітності щодо доходів і витрат підприємства, які можуть виникати внаслідок навмисних і ненавмисних помилок. Виявлені під час перевірки аудитором доходів, витрат та фінансових результатів помилки та порушення реєструються у його робочих документах, визначаючи при цьому їх вплив на достовірність статей фінансової звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» для визначення викривлень та помилок у звітності аудитор під час формування підґрунтя для аудиторського висновку керується такими категоріями щодо доходів, витрат та фінансових результатів [48]:

а) судження щодо видів операцій та подій за період, що перевіряється (настання операцій, повнота і точність відображення, закриття реєстрів, класифікація доходів і витрат) – це судження, що містять показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);

б) судження про розкриття і подання інформації у звітності (повнота, класифікація і зрозумілість показників у звітності, точність та оцінка настання, права і зобов'язання) – це судження, що містять показники приміток до фінансової звітності [48].

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 500 «Аудиторські докази» мета аудитора при здійсненні перевірки полягає у розробці та виконанні певних аудиторських процедур таким чином, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, які дадуть змогу аудитору сформулювати свої висновки [48].

Аудиторські докази – це та інформація щодо доходів, витрат та фінансових результатів, що використовується аудитором під час формулювання

висновків про них і на яких ґрунтується аудиторська думка: інформація в первинних документах, облікових регістрах, звітності щодо доходів та витрат.

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів під час проведення аудиту доходів, витрат та фінансових результатів на державному підприємстві є: Положення про облікову політику, Акти виконаних робіт (наданих послуг), видаткові накладні, виписки банку, податкові накладні, Звіти про використання коштів, виданих на відрядження, табеля обліку використання робочого часу, платіжні доручення, облікові регістри та фінансова звітність в бухгалтерській програмі «1 С: Підприємство 8.2» та інші, інформація про проведення попередньої аудиторської перевірки.

Перевірка аудитором доходів, витрат та фінансових результатів починається з оцінки методики та організації їх обліку, які містяться у Положенні про облікову політику (Додаток Е).

В процесі аудиту доходів, витрат та фінансових результатів використовуються певні аналітичні процедури. Виконання аналітичних процедур, перш за все, забезпечує отримання аудиторських доказів, припустимість та змістовність яких впливає на висловлення аудиторської думки. Методологічні основи застосування аналітичних процедур регулюються Міжнародним стандартом аудиту 520 «Аналітичні процедури», значення яких тлумачиться як «аналітичні процедури» складаються «з оцінки фінансової інформації шляхом вивчення взаємозв'язків між фінансовою та нефінансовою інформацією. Аналітичні процедури є аналіз коефіцієнтів і тенденцій, що мають важливе значення, включаючи подальше вивчення їх коливань і взаємозв'язків, якщо ті не узгоджуються з іншою доречною інформацією або відхиляються від передбачених значень» [48].

Слід зазначити, що для аудиту доходів, витрат та фінансових результатів, крім загальноприйнятої методології досліджень при його проведенні, необхідно виокремити аналітичні процедури, що дозволяють об'єктивно оцінити поведінку доходів і витрат у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства, впливу управлінського апарату.

Особливість аналітичних процедур доходів, витрат та фінансових результатів обумовлює:

- оцінку доцільності повноти формування доходу підприємства відповідно до ринкових умов та економічного потенціалу досліджуваного центру;
- повноту та обґрунтованість складу доходів центру за видами діяльності;
- вплив зміни розміру та складу доходів від зміни зовнішнього середовища;
- групування, доцільність та структурування витрат підприємства;
- аналіз впливу об'єктивних і суб'єктивних факторів на формування доходів, витрат та фінансових результатів;
- вимірювання ділової активності підприємства та управлінського потенціалу за центрами відповідальності тощо.

Для впровадження зазначених аналітичних процедур аудиторіві доцільно мати дієву заплановану методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування й спрямована на збирання аудиторських доказів для проведення аналізу доходів, витрат та фінансових результатів, впровадження заходів щодо економії ресурсів. При здійсненні аналітичних процедур в аудиті доходів, витрат та фінансових результатів слід їх розмежувати «за двома рівнями:

1) процедури першого рівня пов'язані із аналізом інформаційних ресурсів: від відображення даних у первинних документах до зведених показників фінансової і статистичної звітності. Тут пріоритетним є застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які підтверджують аргументованість у класифікації доходів і витрат за видами діяльності та їх поєднання за аналітичними ознаками, балансову узгодженість джерел формування доходів і витрат та кінцевих результатів їх впливу на стан економічної системи загалом, обґрунтованість вибору варіантів їх формування за критеріями доречності тощо;

2) процедури другого рівня пов'язані з оцінками та діагностикою величини та зміни доходів і витрат відносно до параметрів управління ними (планування, нормування, коректування і т.п.)» [64, с. 459].

Аналітичні процедури щодо доходів, витрат та фінансових результатів показано на рис. 2.4.

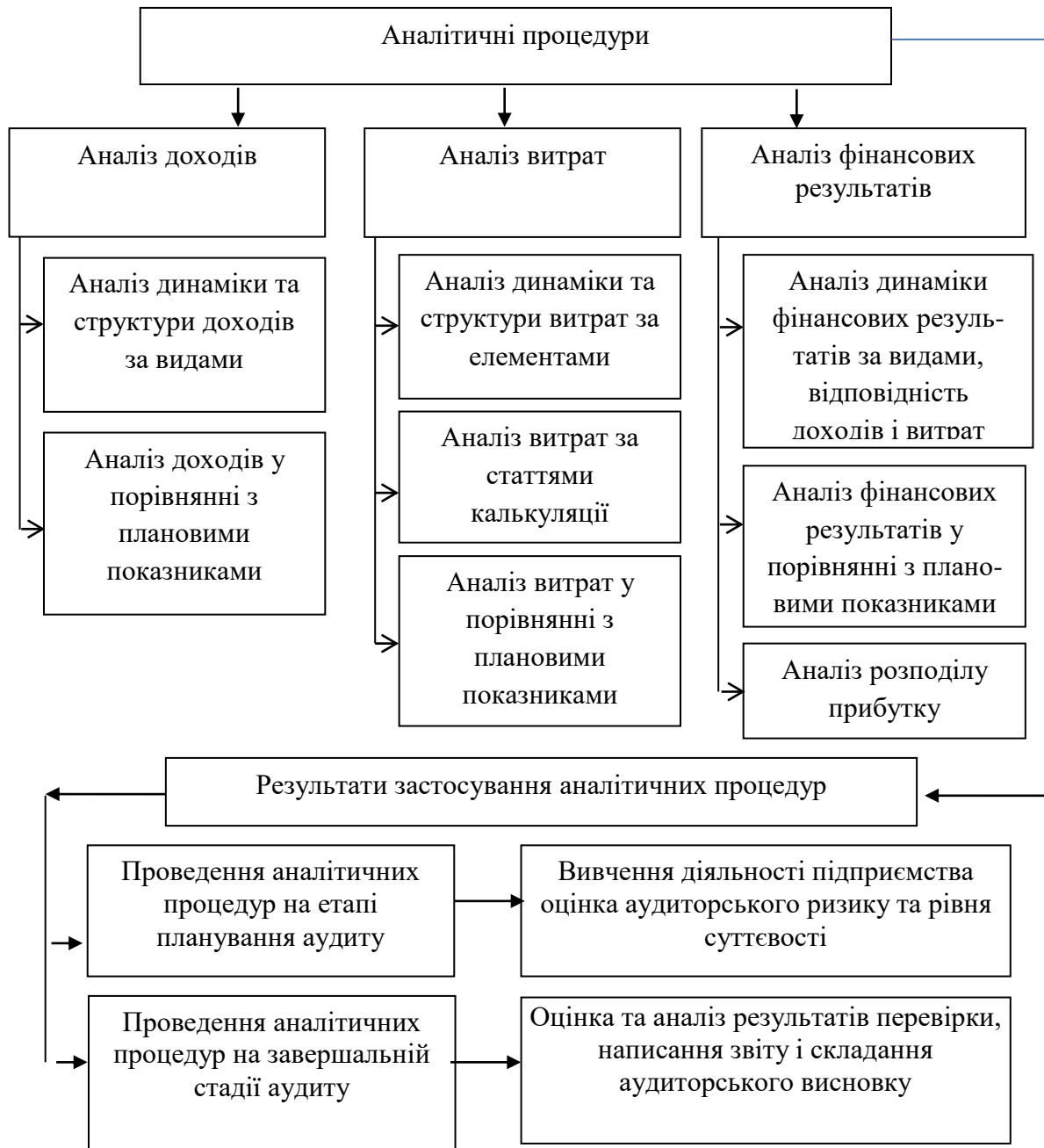


Рисунок 2.4 – Аналітичні процедури в процесі аудиту доходів, витрат та фінансових результатів

На заключному етапі аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VII на заключному етапі перевірки аудитор повинен скласти аудиторський звіт про результати перевірки [2].

Аудиторський звіт – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [2]. Він передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Для формування аудиторського висновку щодо аудиту доходів, витрат та фінансових результатів аудитор керується вимогами Міжнародного стандарту аудиту 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» [48].

В аудиторському висновку аудитор описує зміст виконаної роботи, види перевірок, які ним були виконані щодо доходів, витрат та фінансових результатів:

- визначення відповідності інформації, відображеній у фінансовій звітності щодо витрат і доходів основним принципам обліку в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів, господарській діяльності підприємства;
- здійснення аналізу усіх аудиторських доказів, які підтверджують суми і показники у фінансовій звітності щодо доходів, витрат, фінансових результатів;
- проведення оцінки надійності системи бухгалтерського обліку підприємства і внутрішнього контролю, перспективи виникнення помилок в обліку та їх суттєвість впливу на звітність;
- здійснення вибіркового контролю щодо формування фінансових результатів, відповідності доходів і витрат.

3 Удосконалення обліку та аудиту доходів, витрат і фінансових результатів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

3.1 Організація управлінського обліку доходів, витрат та фінансових результатів за центрами відповідальності ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Сучасна світова економічна криза, зокрема спричинена негативним впливом Всесвітньої епідемії коронавірусної хвороби COVID-19, призвела до зростання ризиків та викликів, які постали як перед світовою економікою, так і перед економікою України. Таким чином, в сучасних кризових умовах проблеми формування фінансових результатів в обліково-інформаційній системі підприємства, особливо науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації України, набувають все більшого значення, оскільки безпосередньо впливають на отриманий прибуток цими суб'єктами господарювання. Реалії конкурентного середовища діяльності центрів висувають потребу удосконалення на підприємствах управлінського обліку, особливо доходів, витрат та фінансових результатів.

Враховуючи вищезазначене, зростає науковий та практичний інтерес до формування відповідного «аналітичного супроводу управління фінансовими результатами підприємств, здатного на підставі сучасного методичного інструментарію та технологій аналітичної обробки інформації забезпечити виявлення резервів підвищення ефективності діяльності підприємств, задовольнити інформаційні запити менеджменту підприємства на всіх етапах управлінського процесу та уможливити гнучкість та оперативність інформаційно-комунікаційних зв'язків з приводу розробки й контролю виконання управлінських рішень щодо практичної реалізації залучення виявлених резервів» [50, с. 78].

Більшість українських та зарубіжних вчених вважають, що саме центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, який організовується для здійснення контролю за цими витратами та може збігатися з окремою структурною одиницею (цехом, відділом) або може бути її підрозділом [66]. Облік доходів, витрат за місцями виникнення дозволяє згрупувати інформацію щодо окремих підрозділів або сфер господарської діяльності досліджуваного підприємства. Такі дані необхідні для аналізу доходів та витрат за центрами відповідальності, складання кошторисів витрат, бюджетів під час прогнозування та ін.

Засобами оцінювання діяльності кожного центру відповідальності має бути своя група показників, яка закріплюється за центром відповідальності відповідно до поставлених цілей та завдань. В бухгалтерському обліку діяльність центрів відповідальності як об'єктів управління буде відображатися шляхом формування кількісних показників, сукупність яких становить інформаційну модель цієї діяльності [70].

З огляду на галузеву специфіку ДП «Хмельницькстандартметрологія» детальна класифікація складових прибутку (доходів та витрат) за видами діяльності дозволяє здійснювати прогнозування, аналіз та контроль фінансових результатів суб'єктів господарювання і приймати ефективні управлінські рішення.

Діюча практика бухгалтерського обліку в Україні дозволяє використовувати «інтегрований підхід до структури взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового обліку і управлінського обліку. Інтегрований підхід в бухгалтерській системі дозволив розробити структуру взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків формування фінансових результатів» [43, с. 211].

Основними центрами відповідальності, щодо яких формується фінансовий результат від надання послуг є наступні виробничі підрозділи:

- а) Відділ геометричних і механічних вимірювань.
- б) Відділ електрорадіотехнічних вимірювань.

- в) Відділ теплотехнічних вимірювань.
- г) Відділ підтвердження відповідності продукції в галузях економіки.
- д) Відділ з підтвердження відповідності систем управління якістю та харчової продукції.
- е) Випробувальна лабораторія харчової продукції.
- ж) Відділ випробування засобів вимірювальної техніки.
- з) Відділ стандартизації та інформаційно-консультативних послуг.
- и) Інші.

Адміністративними центрами витрат на досліджуваному підприємстві є:

- Відділ бухгалтерського обліку та податків;
- Планово-економічний відділ;
- Відділ матеріально-технічного, транспортного забезпечення та охорони;
- Сектор юридичного забезпечення;
- Сектор документообігу та архівної роботи;
- Сектор кадрового забезпечення;
- Сектор інформаційних технологій.

З метою отримання інформації за відділами та лабораторіями, видами послуг план рахунків НВЦСМС має бути диференційований за відповідними ознаками на основі детального кодування названих даних. З цього приводу, основний акцент пропонуємо робити на конкретизації доходів і витрат та, як наслідок, отриманого прибутку у розрізі його видів за центрами відповідальності [43, с. 212]. Групування та відображення фінансових результатів за центрами відповідальності потребує виділення окремої групи рахунків другого, третього порядків, які мають самостійну систему запису на рахунках і самостійне балансове узгодження оборотів та сальдо за рахунками.

Тому в НВЦСМС з метою систематизації облікової інформації за центрами відповідальності у системі управління пропонуємо в розробити систему аналітичного складника з обліку доходів, витрат та фінансових результатів (табл.Д.1 додатку Д) [61, с. 36].

Посилення аналітичності обліку з урахуванням співвідношення доходів і витрат для отримання прибутку за місцями його виникнення дозволить покращити систему бюджетування, аналізу та контролю доходів, витрат та фінансових результатів, а також процес прийняття рішень різними користувачами облікової інформації.

Безумовно, запровадження системи обліку фінансових результатів за центрами відповідальності та видами послуг можливо лише в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій.

Положення про облікову політику ДП «Хмельницькстандартметрологія» має передбачати питання методичного характеру щодо організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності. Для покращання організації обліку доходів, витрат та фінансових результатів підприємства варто в Положенні про облікову політику центру виокремити усі доходи, витрати та фінансові результати за функціями та підрозділами виконання робіт і послуг як окремі об'єкти обліку [72]. На рисунку 3.1 представлено складові облікової політики щодо витрат, доходів та фінансових результатів [53, с. 23] досліджуваного центру (рис. 3.1).

Це дасть змогу упорядкувати інформацію про операційні доходи, операційні витрати для цілей управління і розробити чи вдосконалити робочий план рахунків підприємства шляхом запровадження чіткої системи групування доходів, витрат у розрізі відповідних статей.

Крім цього, дослідження показало, що план рахунків бухгалтерського обліку дозволяє досліджуваним центрам використовувати методику обліку фінансових результатів, орієнтовану на систему обліку змінних витрат, тобто «Директ-костинг». У відповідності до цієї системи усі витрати підрозділів ДП «Хмельницькстандартметрологія» можливо поділити на змінні, які виникають в виробничих відділах і безпосередньо пов'язані із наданням послуг, та постійні – загальновиробничі та адміністративно-управлінські витрати.

Перевагами такої системи обліку витрат для центрів підприємства є:

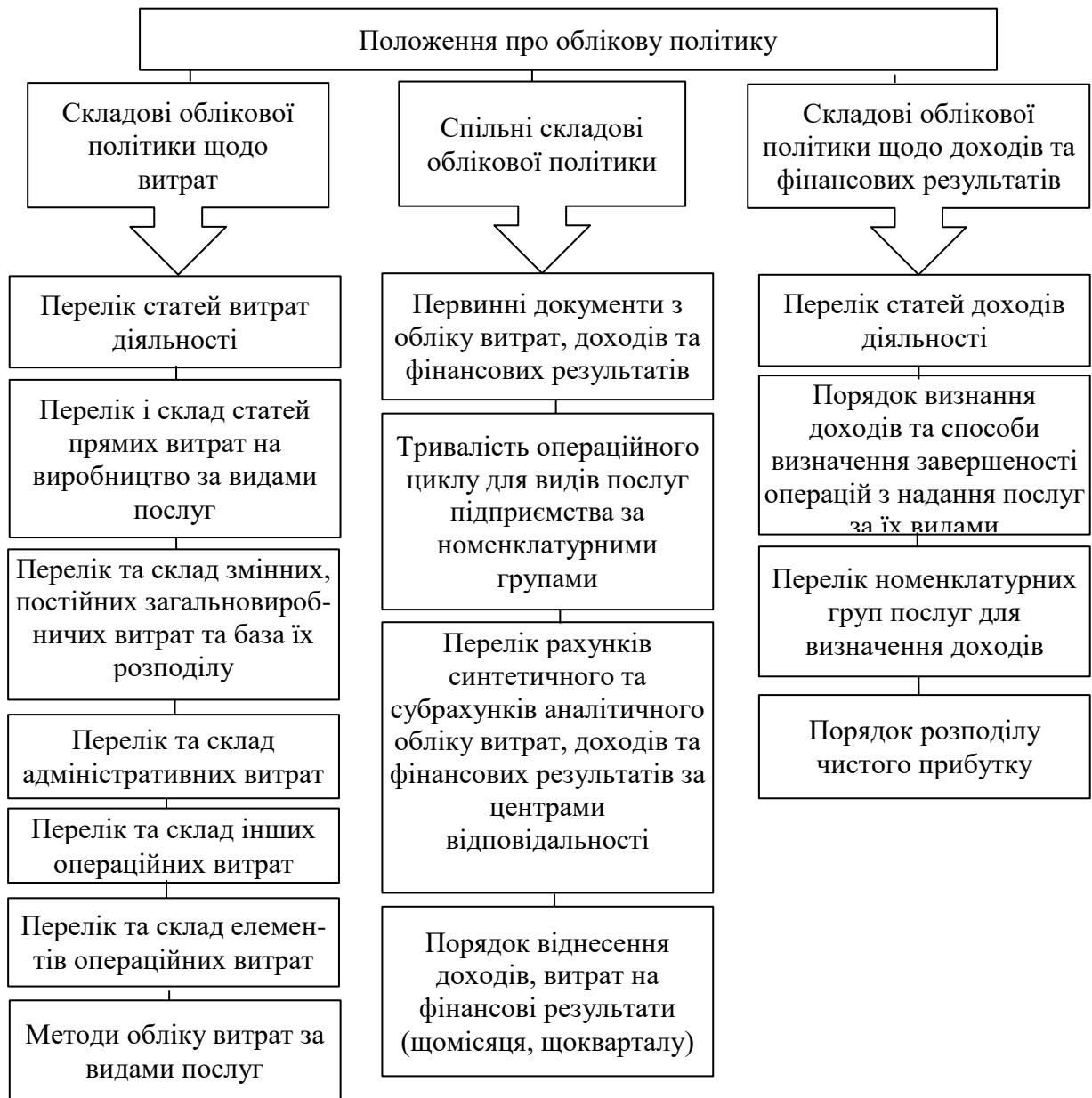


Рисунок 3.1 – Пропозиції щодо складових облікової політики відносно витрат, доходів та фінансових результатів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

- 1) можливість повного концентрування уваги на зміни маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по окремих видах послуг центру, виявляти види послуг з більшою рентабельністю;
- 2) спрощення та точність обчислення собівартості наданих послуг за їх видами;

3) відсутність необхідності складних розрахунків при розподілі постійних загальновиробничих витрат;

4) спрощення бюджетування, обліку, аналізу та контролю витрат тощо.

Слід зазначити, що для забезпечення покращення економічних показників роботи підприємств України в умовах повного самофінансування, створення умов для поступового їх зростання необхідне реформування системи управління діяльністю суб'єктів господарювання з використанням сучасних підходів до управління, у тому числі принципів бюджетування.

Бюджетування – це інструмент поточного планування господарських операцій підприємства та показників його фінансової діяльності [63, с. 130]. Представляючи собою специфічний підхід до організації управління господарсько-фінансовою діяльністю суб'єкту господарювання, воно забезпечує повну участь усіх підрозділів підприємства у процесах становлення комплексних планів на основі своєчасної та достовірної інформації про стан розробки і впровадження бюджетних систем планування і звітності [31, с. 37]. Зокрема, «застосування системи бюджетів за центрами відповідальності в науково-виробничих центрах стандартизації, метрології та сертифікації (НВЦСМС) сприяє впорядкуванню господарської діяльності з позиції визначення фінансової результативності, оптимізації грошових потоків, чіткого формування меж відповідальності між відділами, секторами, лабораторіями» [60, с. 282].

Перевагами бюджетування на підприємстві є те, що воно: «забезпечує необхідний рівень централізації управління матеріальними і фінансовими потоками та їх «прозорість» для керівників й інвесторів; дає змогу заздалегідь оцінити фінансову спроможність; встановлює ліміти витрат усіх ресурсів і нормативи рентабельності або ефективності; регулює обсяг витрат у межах, що відповідають притоку грошових коштів; передбачає систематичне вивчення продукції, ринків збуту і можливостей їх розширення; допомагає вибрати найбільш перспективну сферу докладання інвестицій; забезпечує координацію (регулювання) всіх управлінських структур галузі і примушує їх діяти спільно;

забезпечує жорсткий контроль витрат; аналіз бюджетів дає змогу своєчасно вносити коригувальні зміни; дає змогу вдосконалювати процес розподілу ресурсів; служить інструментом порівняння досягнутих і бажаних результатів; робить позитивний вплив на мотивацію і настрій колективу» [41, с. 431].

Вибір методів розроблення бюджетів залежить від характеристик функціонування підприємства, а саме: «особливостей внутрішньо-організаційної побудови, організаційно-технологічних особливостей виробничого процесу, наявності розробленої на підприємстві системи норм та нормативів, централізації управління, кваліфікації працівників, задіяних у процесі бюджетування; рівня застосування сучасних інформаційних технологій та програмного забезпечення» [35, с. 42]. Внутрішньо-організаційна побудова досліджуваного науково-виробничого центру стандартизації, метрології та сертифікації передбачає виокремлення окрім виробничих центрів доходів і витрат, ще й адміністративних центрів витрат-структурних підрозділів з метою бюджетування.

З метою обліку і калькулювання собівартості робіт, послуг бюджетування пропонуємо здійснювати та такими напрямками: стандартизація; метрологія; підтвердження відповідності; випробувальні лабораторії; адміністративні послуги.

З огляду на галузеву специфіку діяльності досліджуваного НВЦСМС, на нашу думку, доцільним є застосування наступних методів бюджетування витрат [35, с. 41]:

- за центрами відповідальності;
- бюджетування «від досягнутого», використовуючи принцип нарощування з урахуванням перспектив діяльності у майбутньому періоді;
- нормативне бюджетування, яке передбачає розрахунок бюджетних показників на основі норм та нормативів;
- неперервне бюджетування, яке дає змогу за результатами виконання бюджетів за певний мінімальний період вносити корективи і зміни до бюджетів залишкового бюджетного періоду та розробляти бюджети на мінімальний бюджетний період;

– послідовне бюджетування з огляду на порядок розробки бюджетів та зустрічного бюджетування, враховуючи планові обсяги виробництва, потужність підприємства.

З метою побудови ефективної системи бюджетування на досліджуваному підприємстві доцільним буде виокремлення системи збалансованих показників стратегічного й оперативного планування. Така система дозволить поєднати стратегічні цілі й оперативне планування, усунути недоліки стандартного бюджетування, реагувати на активні зміни зовнішніх та внутрішніх фінансових параметрів.

3.2 Удосконалення методики аудиту доходів, витрат та фінансових результатів

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачами фінансової звітності в умовах мінливого зовнішнього середовища необхідно володіти повною інформацією про результати діяльності суб'єктів господарювання. В умовах ринкових відносин впевненість у якості інформації забезпечується шляхом проведення аудиту фінансової звітності та висловлення аудитором неупередженої думки про її якість. Відповідно Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг підвищуються вимоги до якості аудиторських перевірок суб'єктів господарювання, що нерозривно пов'язано з відповідальністю аудиторів. В таких умовах слід використовувати нові форми та способи контролю, постає потреба у розробці ефективної методики аудиту доходів, витрат та фінансових результатів, а також використання прибутку.

Аудиторська перевірка правильності формування кінцевого фінансового результату господарської діяльності підприємства значно відрізняється від перевірки балансових статей, оскільки у Звіті про фінансові результати (Звіті

про сукупний дохід) суми відображаються «наростаючими підсумками за кредитовими оборотами рахунків обліку доходів діяльності та дебетовими оборотами рахунків обліку витрат діяльності» [57, с. 95]. Отже, в процесі перевірки операцій з обліку доходів, витрат і формування фінансових результатів аудитор слід проконтролювати:

- умови визнання доходів та витрат, у тому числі за ступенем завершеності операцій з надання послуг;
- правильність відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку, внаслідок яких виникають доходи та витрати від операційної діяльності;
- чи своєчасно, правильно ведеться бухгалтерський облік доходів та витрат на синтетичних та аналітичних рахунках обліку, у тому числі затверджених Положенням про облікову політику підприємства;
- методику формування фінансових результатів до оподаткування, нарахування податку на прибуток підприємства та використання прибутку;
- наявність змін в обліковій політиці підприємства, наявність необхідних наказів про такі зміни та пояснень у Примітках до річної фінансової звітності.

Процес аудиту формування фінансового результату підприємства та використання прибутку повинен бути відображений у робочих документах аудитора, зокрема у програмі аудиту, обов'язково з отриманням доказів щодо його достовірності. Кожен такий документ та його форму аудитор розробляє самостійно. В таблиці Д.2 Додатку Д наведено запропоновану Програму аудиту доходів, витрат та фінансових результатів для ДП «Хмельницькстандартметрологія» [57, с. 96].

Складання Програми аудиту сприяє систематизації роботи з перевірки певних об'єктів обліку та підвищує рівень якості та результативність процесу перевірки. Наведена в таблиці Д.2 Програма аудиторської перевірки доходів, витрат та фінансових результатів включає перелік аудиторських процедур, методи перевірки та джерела інформації центру, період проведення та робочі документи аудитора. Саме для проведення аудиту формування чистого

фінансового результату у фінансовій звітності аудиторю доцільно використовувати робочий документ, форма якого наведена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Запропонована форма робочого документа аудитора для перевірки інформації у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Назва статті розділу	Інформація у Звіті про фінансові результати		Сума за первинними документами, обліковими регістрами аналітичного обліку, грн	Сума у регістрах синтетичного обліку та Головній книзі, грн	Відхилення, +/-
	Код рядка	Сума, грн			
I Фінансові результати					
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000				
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050				
Валовий прибуток (збиток)	2090/ 2095		–		
Інші операційні доходи	2120				
Адміністративні витрати	2130				
Інші операційні витрати	2180				
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток)	2190/ 2195		–		
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток)	2290/ 2295		–		
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300				
Чистий фінансовий результат (прибуток або збиток)	2350/ 2355		–		
III. Елементи операційних витрат					
Матеріальні затрати	2500				
Витрати на оплату праці	2505				
Відрахування на соціальні заходи	2510				
Амортизація	2515				
Інші операційні витрати	2520				
Разом	2550		–		

Такі порівняльні таблиці дають змогу аудитору систематизувати інформацію про доходи, витрати та фінансові результати підприємства, оцінити суттєвість відхилень у випадку їх виявлення з метою формування обґрунтованих висновків.

Під час проведення перевірки достовірності відображення сум у звітності аудитору слід порівняти записи в регістрах аналітичного та синтетичного обліку, в Головній книзі з інформацією первинних документів.

Перевірці підлягають з одного боку документи, які засвідчують факт отримання доходів від реалізації послуг підприємства, зокрема Актів виконання робіт (надання послуг), виписки банку, Податкові накладні тощо, а з іншого – документи, що підтверджують факти здійснення витрат на надання послуг, зокрема видаткові накладні, розрахунково-платіжні відомості, табеля обліку використання робочого часу, платіжні доручення, довідки бухгалтерії, рахунки постачальників та кредиторів, звіти про використання коштів, виданих у відрядження, відомості нарахування амортизаційних відрахувань тощо.

Аудит своєчасності обліку та суми обліку доходів від реалізації послуг, аудитору слід порівняти дати, які зазначені у Актах виконання робіт (надання послуг), із датами, зазначеними у відповідних рахунках-фактурах, та датами бухгалтерських записів за рахунками синтетичного обліку реалізації послуг (рахунок 703) та дебіторської заборгованості (рахунок 361).

Під час перевірки аудитору необхідно врахувати можливість виникнення ненавмисних помилок та можливого шахрайства, коли на рахунках обліку відображені фіктивні операції або інформація за господарськими операціями, які відбулися не відображена в обліку (табл. 3.2).

В табл. 3.1 наведено можливі ризики навмисних і ненавмисних помилок в обліку доходів, витрат та фінансових результатів, які повинен передбачити аудитор в ході перевірки, а їх зміст буде визначати в програмі аудиту перелік аудиторських процедур [37].

Процес виявлення зазначених в таблиці 3.2 помилок передбачає

дотримання аудитором такої послідовності процедур:

Таблиця 3.2 – Типові та можливі порушення у веденні обліку витрат, доходів і фінансових результатів на ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Помилки та порушення	Зміст помилки та порушення
Відсутність достовірної оцінки, визнання, групування витрат і доходів, отримання економічної вигоди	Неможливість або неправильне визначення достовірної оцінки ступеня завершеності виконаних робіт і послуг
	Недотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат
	Неправильне розмежування доходів і витрат за звітними періодами
	Неправильна класифікація доходів за видами діяльності підприємства
	Неправильне визначення собівартості реалізації послуг за видами діяльності
	Неправильний розподіл витрат між витратами від основної операційної діяльності, адміністративними витратами та іншими операційними витратами
Незадовільне оформлення первинних документів	Застосування нетипових чи недоречних форм первинних документів
	Відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів
	Відсутність первинних документів
	Відсутність договорів, що стали підставою для визнання доходу
Порушення під час ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів та відображення їх в облікових регістрах	Неправильна класифікація доходів
	Неправильно обчислена сума доходу
	Помилки в бухгалтерських проведеннях під час відображення господарських операцій з формування доходів і списання їх на фінансові результати
	Здійснення записів за доходами та витратами з використанням накладних та актів не наявних клієнтів або за фіктивними чи нетоварними операціями
	Неправильне визначення фінансового результату до оподаткування
	Неправильний розрахунок та несвоєчасна сплата податку на прибуток
	Невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку один одному
	Облік витрат, які ще фактично не були понесені, а вже були відображені в бухгалтерських регістрах
	Навмисне заниження витрат шляхом пропуску сум
	Навмисне завищення витрат шляхом перекручування сум чи неправильного віднесення витрат до того чи іншого періоду
	Навмисне завищення витрат для приховання фактів неналежного використання грошових коштів
	Оплата фіктивних витрат
Невірний розподіл чистого прибутку	

– перевірка за формою і змістом первинних документів з обліку доходів і витрат, фінансових результатів;

- контроль правильності формування величини доходів і витрат за видами діяльності;
- перевірка стану обліку доходів, витрат та формування фінансових результатів;
- контроль правильності, своєчасності нарахування і сплати податку на прибуток підприємства;
- оцінка правильності визначення та розподілу чистого прибутку за напрямками: в державний бюджет та для потреб підприємства;
- перевірка бухгалтерських записів у Головній книзі підприємства, облікових регістрах у програмі «1С: Підприємство 8.2» і формах фінансової та податкової звітності щодо відображення доходів, витрат та фінансового результату за звітний період.

Слід зазначити, що одним з найдієвіших шляхів зменшення розміру витрат та зростання прибутку підприємства є впровадження системи внутрішнього контролю доходів, витрат та фінансових результатів на основі його автоматизації.

Завдяки впровадженню системного підходу досліджуване підприємство ДП «Хмельницькстандартметрологія» зможе отримати певні переваги, а саме:

- повний, достовірний облік фактичних доходів, витрат від реалізації послуг підприємства, витрат періоду, а також непродуктивних втрат;
- синхронізація облікової, аналітичної, планової, контрольної та управлінської ланок підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень з метою економії ресурсів;
- дієвий, якісний контроль за ефективним використанням ресурсів підприємства з дотриманням встановлених нормативів щодо доходів та витрат, встановлених фінансовим планом через оперативність доступу до потрібної достовірної інформації;
- належне калькулювання послуг підприємства та складання звітних калькуляцій відповідно до нормативних документів щодо розрахунку

собівартості послуг по метрологічній діяльності та оцінки на підтвердження відповідності продукції та послуг, систем управління;

- перевірка виконання планів із собівартості наданих послуг, виявлення відхилень та резервів скорочення витрат;

- виявлення і усунення недоліків в організації обліку, контролю доходів, витрат на державному підприємстві;

- запобігання перевитратам і помилкам в процесі обліку і використання ресурсів, контроль за доходами та витратами центру, спрямований на економію ресурсів та зростання доходності виробництва.

В процесі автоматизованого внутрішнього контролю доходів і витрат підприємства контролер має можливість проаналізувати кожен статтю витрат на надання послуг та витрат періоду, відхилення від планових показників, виявити причини відхилень і надати пропозиції щодо економії використання коштів. Комп'ютеризація обліку та внутрішнього контролю доходів і витрат відкриває нові технічні можливості для впровадження на досліджуваному підприємстві управлінського обліку і контролю шляхом розширення аналітичної складової рахунків бухгалтерського обліку, розглянутої вище.

Відображення інформації, залежно від потреб з метою контролю і управління витратами і доходами, можливе в таких розрізах: за рахунком бухгалтерського обліку, кодом рахунків аналітичного обліку, за статтями прямих витрат, за статтями загальновиробничих та адміністративних витрат, за структурними підрозділами, підприємством.

Таким чином, аудитор може оперативно слідкувати за використанням коштів, перевірити усі статті витрат і доходів, проаналізувати їх динаміку та структуру, виявити відхилення від плану, надати пропозиції щодо раціонального використання ресурсів за кожною статтею витрат у розрізі структурних підрозділів та підприємства в цілому. На основі отриманої інформації керівник досліджуваного підприємства може ухвалити рішення щодо ліквідації причин і факторів, що спричинили перевитрати коштів.

Висновки

У дипломній роботі за результатами проведеного дослідження здійснено узагальнення теоретичних та практичних аспектів обліку та аудиту доходів, витрат, фінансових результатів діяльності підприємств у сфері стандартизації, метрології та сертифікації в Україні з удосконаленням їх організаційних та методичних засад. Основні наукові та прикладні рекомендації з обліку та аудиту доходів, витрат і фінансових результатів, що одержані в процесі дослідження, дають змогу зробити такі висновки і пропозиції:

1. Інформаційним підґрунтям прийняття ефективних управлінських рішень в процесі управління основною діяльністю науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації України є обґрунтована система бухгалтерського обліку та функціонування дієвого внутрішньогосподарського контролю. Однак, проведений аналіз стану бухгалтерського обліку та контролю на досліджуваному ДП «Хмельницькстандартметрологія» показав наявність багатьох проблем, пов'язаних з їх організацією.

2. В роботі у відповідності до поставлених завдань було визначено економічну сутність та класифікацію доходів, витрат та фінансових результатів у наукових працях вчених-економістів та у нормативно-законодавчому полі. Аналіз наукових праць вчених свідчить про відсутність єдиного підходу до трактування цих економічних категорій.

Фінансовий результат, як критерій визначення ефективності діяльності будь-якого суб'єкту підприємництва формується під впливом двох основних чинників – доходів та витрат. З врахуванням впливу цієї універсальної економічної категорії на облікове відображення господарських процесів та операцій слід виділяти економічний, обліковий, управлінський та податковий її аспекти. Більш звичною на сьогодні є класифікація фінансових результатів за видами діяльності підприємства, але з метою ефективного управління ним доцільним є поділ і за іншими характеристиками.

3. Дохід підприємства в сучасних умовах - це джерело фінансування усіх його поточних витрат і формування прибутку, виникає в процесі генерування певних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу. Дослідження сучасних напрямків економічної теорії щодо доходів суб'єктів господарювання дозволило виділити основні теорії доходу, а практична їх реалізація в їх господарській діяльності дала змогу виокремити найсуттєвіші характеристики категорії доходу. Найбільш важливими для обліково-інформаційної системи підприємства є підгрупи доходів з метою планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень.

4. Змістовне наповнення поняття «витрати» полягає у зменшенні активів, або збільшенні зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, визначенні у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах вартісної оцінки видів діяльності підприємства. Економічна категорія «витрати» розглядається науковцями з використанням різних підходів, основними з яких є економічний, обліковий та управлінський. Розглянуті й систематизовані в роботі підходи до класифікації витрат дають змогу удосконалити організацію та методику їх планування, прогнозування, обліку та контроль на підприємстві.

5. В роботі охарактеризовано фінансово-господарську діяльність ДП «Хмельницькстандартметрологія» і визначено, що основним предметом діяльності центру є надання підприємствам, установам, організаціям і громадянам інформаційних послуг у сфері стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, оцінки відповідності та захисту прав споживачів. Проведений аналіз фінансового стану, розрахунок виконання плану основних економічних показників показав, що підприємство є прибутковим, фінансово стійким, платоспроможним. За останній рік чистий прибуток підприємства збільшився 122,5 тис грн, а виконання плану з цього показника становило 126,2 процентних пункти. Оборотні активи, зокрема грошові кошти центру збільшились за останній рік на 1134,6 тис грн та 462,0 тис грн відповідно, що свідчить про зростання платоспроможності підприємства. Негативним зрушенням слід вважати загальне зростання розміру довгострокових та поточних зобов'язань.

6. Бухгалтерський облік на ДП «Хмельницькстандартметрологія» автоматизовано в системі «1С: Підприємство» версії 8.2. В роботі проаналізовано документальне оформлення, відображення в облікових регістрах операцій з відображення доходів, витрат та формування фінансових результатів в результаті надання послуг в цій програмі, досліджено також проблемні питання.

7. Кінцевий фінансовий результат державного підприємства формується шляхом закриття і списання рахунків доходів, витрат, розрахунку податку на прибуток. Дохід центру формується за номенклатурними групами у вигляді грошових надходжень від основної діяльності за її видами, отриманих від продажу послуг та інших надходжень за певний період та акумулюється на рахунках 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», та 71 «Інший операційний дохід» за субрахунками 713, 714, 719.

8. Витрати підприємства виникають від операційної діяльності та за економічним змістом групуються за економічними елементами та статтями обліку витрат, облік яких ведеться на рахунках 8 класу «Витрати за елементами» та 9 класу «Витрати діяльності». За дебетом рахунків витрат за елементами відображається величина визнаних витрат, а за кредитом – щомісячне їх списання на рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні втрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 90 «Собівартість реалізації» або 79 «Фінансові результати».

9. Державні підприємства, до яких належить ДП «Хмельницькстандартметрологія», відраховують до Державного бюджету 80% чистого прибутку, а інша частина чистого прибутку спрямовується до фонду розвитку виробництва у розмірі 60% та фонду матеріального стимулювання у розмірі 40%. На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» підприємством ведеться облік нерозподілених прибутків або непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році.

10. В ході проведеного дослідження було розглянуто основну мету проведення аудиту доходів, витрат та фінансових результатів на ДП

«Хмельницькстандартметрологія», найсуттєвіші завдання такого аудиту, основні стадії проведення, джерела аудиторських доказів та аналітичні процедури. Було встановлено, що ефективність управління підприємством залежить від дієвості контрольних процедур, які проводяться центром за отриманими доходами, понесеними витратами та сформованим фінансовим результатом.

11. З огляду на галузеву специфіку ДП «Хмельницькстандартметрологія» запропоновано використовувати інтегрований підхід до взаємодії бухгалтерських рахунків фінансового і управлінського обліку, підсиленого аналітичним складником за центрами відповідальності. Детальна класифікація доходів та витрат за видами діяльності, центрами відповідальності дозволяє здійснювати прогнозування, аналіз та контроль фінансових результатів і приймати ефективні управлінські рішення. Основними центрами відповідальності визначено виробничі центри за відділами та лабораторіями щодо рахунків 23, 91, 903 та адміністративні центри за рахунком 92. Надані пропозиції щодо складових облікової політики відносно витрат, доходів та фінансових результатів у Положенні про облікову політику підприємства.

12. Під час проведення аудиторської перевірки доходів, витрат та фінансових результатів було виявлено, що система внутрішнього контролю на підприємстві працює неефективно. В роботі запропоновано Програму аудиту доходів, витрат та фінансових результатів для ДП «Хмельницькстандартметрологія» та форму робочого документа аудитора з перевірки цієї ділянки. Зроблено акцент на можливі ризики навмисних і ненавмисних помилок в обліку доходів, витрат та фінансових результатів, які повинен передбачити аудитор в ході перевірки.

Практичне значення запропонованих рекомендацій з покращення управлінського обліку та методики аудиту дозволить максимально ефективно організувати прогнозування та управління доходами, витратами та фінансовими результатами досліджуваного державного підприємства.

Перелік джерел посилань

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: закон (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою 02.12.2010] – В редакції від 01.08.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон (№№ 2258-VIII) : [прийнято Верховною Радою 21.12.2017] – В редакції від 01.08.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 28.10.2021) (дата звернення: 28.10.2021).

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою 16.07.1999] – В редакції від 01.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

4. Про затвердження Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями: постанова Кабінету Міністрів України (№138) від 23.02.2011 р. – в редакції від 20.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/138-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення 17.11.21).

5. Про затвердження Порядку оплати робіт та послуг з проведення оцінки відповідності законодавчо-регульованих засобів вимірювальної техніки вимогам технічних регламентів, перевірки зазначених засобів, що перебувають в експлуатації та визначення вартості таких робіт та послуг : постанова Кабінету Міністрів України (№865) від 28.10.2015 – в редакції від 03.07.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/865-2015-%D0%BF#Text> (дата звернення:

17.11.21).

6. Про затвердження Правил визначення вартості робіт з оцінки відповідності вимогам технічних регламентів, що виконуються призначеними органами з оцінки відповідності та визнаними незалежними організаціями : постанова Кабінету Міністрів України (№514) від 12.07.2017 р. – в редакції від 12.07.2017 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-2017-%D0%BF#Text> (дата звернення 17.11.21).

7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№73) від 07.02.2013. – В редакції від 10.08.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 290) від 29.11.1999 р. – В редакції від 03.11.2020 р // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України (№ 318) від 31.12.1999 р. – В редакції від 03.11.2020 р // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 28.10.2021).

10. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України (№ 291) від 30.11.1999. – в редакції від 18.03.2014 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 24.11.2021).

11. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України (№ 1203) від 31.12.2013. – в редакції від 27.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 24.11.2021).

12. Про затвердження нормативно-правових актів Національного банку України з бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: Постанова Правління НБУ (№89) від 11.09.2017 – в редакції від 01.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0089500-17#n26> (дата звернення: 24.11.2021).

13. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: Лист Міністерства фінансів України (№04230-04108) від 29.07.2003 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text> (дата звернення 17.11.21).

14. Аудит : підручник. / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін. – Київ, 2015. – 504 с.

15. Бедринець М.Д. Фінанси підприємств: навч. посіб. / М.Д. Бедринець, Л.П. Довгань - Київ, 2018. – 292 с.

16. Белгородцева М.О. Семантика поняття "фінансові результати" та методика їх обліку у страхових компаніях / М.О. Белгородцева // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 1 (63) СЕРІЯ: Економічні науки. – С. 42–45.

17. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : учебный курс / И. А. Бланк. – Изд. 2-е перераб. и доп.. – К. : Ника-Центр: Эльга, 2011. – 656 с.

18. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.- техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 117–123.

19. Бойчик І.М. Економіка підприємства: підручник / І.М. Бойчик - Київ, 2016. – 378 с.

20. Бондар Н. М. Економіка підприємства : навчальний посібник / Н. М. Бондар – К. : А.С.К, 2004. – 400 с.
21. Брік С. В. Особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів і витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку) / С. В. Брік, О. О. Мардус // Економіка, бізнес-адміністрування, право. – 2017. – № 2 (2), січень-лютий. – С. 279–290.
22. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: підруч. / Р.Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
23. Бурковська А.В. Економічна сутність фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств України [Електронний ресурс] / А.В. Бурковська, В.І. Жигало // Modern economics. – 2018. – №8. – С. 29–36. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/modecon_2018_8_5 (дата звернення: 04.11.2021).
24. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; під заг. ред. [і з передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2009. – 912 с.
25. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Електронний ресурс] / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу Міжнародний збірник наукових праць ЖДТУ 2012. Вип. 1 (22). – С. 11–18 – Режим доступу : <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3168/2.pdf> (дата звернення: 14.10.2021).
26. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер.з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
27. Гаркуша Н.М. Економічна сутність витрат підприємства / Н.М. Гаркуша // Вісник ХДУХТ. – 2012. – №21. – С.191–200.
28. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
29. Гуріна Н. В. Економічна сутність доходів та їх класифікація:

проблеми і шляхи вирішення / Н. В. Гуріна // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 12. Ч. 1. – С. 203–205.

30. Давидюк Т. В. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрям управління витратами [Електронний ресурс] / Т.В.Давидюк, О. В. Поліщук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління : електрон. наук. фахове вид. – 2017. – Вип. 2 (07). – С. 275–279. – Режим доступу: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/7_2017/54.pdf. (дата звернення 12.11.21).

31. Дранус В. В., Дранус Л. С. Маркетингова складова при розробці бюджету діяльності суб'єктів господарювання / В. В.Дранус, Л. С. Дранус // Агросвіт. – 2021. – №15. – С. 36–43.

32. Друри К. Управленческий и производственный учёт. Вводный курс. – М.: Юнити-Дана, 2016. – 735 с.

33. Економіка підприємства: Навчальний посібник / О.М.Бандурка, Є.В.Ковальов, М.А.Садиков, О.С.Маковоз; за заг.ред. О.М. Бандурки. – Х.: ХНУВС. – 2017. – 192 с.

34. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка. / В.П. Завгородний, В.Я. Савченко – К., 1997. – 832 с.

35. Ілляшенко Т. О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств / Т.О. Ілляшенко, К.В. Ілляшенко // Вісник Сумського національного університету. Серія «Економіка». – 2012. – № 3. – С. 36-44.

36. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. – К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. – С. 170–178.

37. Карченкова О.Л. Типові помилки в обліку фінансових результатів підприємства: виявлення і запобігання / С.В. Карченкова, М.Т. Шендригоренко, // Економіка та суспільство. – 2018. – № 14. – С. 912–915.

38. Каткова Н. В. Методичні підходи до аудиту фінансових результатів

діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Н. В. Каткова, С. А. Бурлан, С. І. Ліснічук // Ефективна економіка. – 2017. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5988> (дата звернення: 24.10.2021).

39. Костишин Н. С. Організаційно-правове забезпечення відображення доходів діяльності сільськогосподарських підприємств в обліку / Н. С. Костишин // Науковий вісник Херсонського державного університету : Серія «Економічні науки». – Херсон, 2016. – Випуск 18. – Ч.1. – С. 191–194.

40. Котляров М. Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин / М. Д. Котляров, Г. Б. Тітаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 9. – С.43–47.

41. Крихтіна Ю.О. Впровадження системи бюджетування в управління зовнішньоекономічною діяльністю залізничного транспорту / Ю.О. Крихтіна, С.О.Староватова, С.С. Чайка // Економіка і суспільство. – 2018. – Випуск 18. – С. 429–437.

42. Круш П.В. Сутність та структура витрат промислового підприємства / П.В. Круш, С.І. Пашков // Сучасні проблеми економіки і підприємництва. – 2018. – №21. – С. 150–158.

43. Кузнецова С. О. Управлінський облік фінансових результатів для потреб категорійного менеджменту підприємств торгівлі / С. О. Кузнецова // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 2. – Том 3. – С. 209–216.

44. Латишева О.В. Витрати підприємств: суть, сучасні підходи до їх оцінки та управління / О.В. Латишева, Є.О. Підгора // Вісник економічної науки України. – 2018. – № 2 (35). – С. 113–120.

45. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства: підручник для студ. вищих навч. закл. / А. А. Мазаракі [та ін] ; ред. Н. М. Ушакова. – К. : Хрещатик, 1999. – 798 с.

46. Maksymenko I. Accounting and analytical procurement of state financial control and directions of its implementation in Ukraine / I. Maksymenko, T. Melikhova // Baltic Journal of Economic Studies, Volume 3 Number 5. Riga:

Publishing House “Baltija Publishing”, 2017. – P. 268–275.

47. Мелень О.В. Фінансові результати діяльності підприємства: визначення, класифікація, управління / О. В. Мелень, О. В. Полтавець // Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки) : зб. наук. пр. – Харків : НТУ «ХПІ», 2017. – № 46 (1267). – С. 109-114.

48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 рр. Частина I. [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: [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).

49. Мочерний С.В. Політична економія: навч. посібник / С.В. Мочерний. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687 с.

50. Мулик Т. О. Методичні підходи до аналітичного забезпечення управління доходами [Електронний ресурс] / Т. О. Мулик // Агросвіт. – 2020. – № 6. – С. 77–86. – Режим доступу: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3130&i=8> (дата звернення: 24.10.2021).

51. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. для студ. вузов / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Перера ; пер. с англ. Э. И. Гогия [и др.] ; ред. пер. СоЯ. В. Соколов, И. А. Смирнова. – М. : Аудит, 1999. – 664 с.

52. Макаренко А.П. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий засіб підвищення ефективності діяльності підприємства / А.П. Макаренко, М.В. Кутова // Інвестиції: практика та досвід: Науково-практичний журнал – 2018 р. – № 2. – С. 18–23.

53. Назаренко О.В. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку / О.В. Назаренко, Р.В. Лукаш // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 22. – С. 19–25.

54. Назаренко Т. П. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції / Т. П. Назаренко, І. Б. Франчук, С. А. Вітер // Економіка

та держава. – 2021. – № 7. – С. 83–89.

55. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.

56. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л. В. Нападовська; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — 2-е вид., доопрац. та допов. – К. : КНТЕУ, 2010. – 647 с.

57. Никифорак І. І. Удосконалення методики аудиту прибутку / І. І. Никифорак, М. М.Танасієва // Економічний простір. – 2021. – №171. – С. 93–98.

58. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в державному секторі [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja> (дата звернення: 10.10.2021).

59. Носач Н.М. Класифікація доходів від реалізації товарів для потреб обліку та управління [Електронний ресурс]. / Н.М. Носач //Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. – 2017. – № 46. – С. 220-223. – Режим доступу: <http://www.vestnikeconom.mgu.od.ua/journal/2017/28-2017/46.pdf> (дата звернення: 20.11.2021).

60. Овод Л.В. Бюджетування витрат як інструмент ефективного управління науково-виробничими центрами стандартизації, метрології та сертифікації України / Л.В. Овод, І.В. Ткачук // Економіка, освіта, технології в контексті глобальних викликів. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. (23-24 вересня 2021 р. м. Черкаси). – Черкаси: ЧДБК, 2021. – 462 с. – С. 281–283 – URL: <http://csbc.edu.ua/documents/conferences/2021/1.pdf>.

61. Овод Л.В. Удосконалення управлінського обліку фінансових результатів науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації України / Л.В. Овод, І.В. Ясінська // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : VII Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 27 листопада 2021 р.) : тези доповідей. – Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка», 2021. – 168 с. – С. 36–37.

62. Овод Л.В. Аналітичний облік витрат за центрами відповідальності

науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації / Л.В. Овод, Ю.М. Антонюк // «Інтелектуальний потенціал – 2019» – збірник наукових праць молодих науковців і студентів з нагоди 30-річчя кафедри кібербезпеки та комп'ютерних систем і мереж ХНУ/Колектив авторів – Хмельницький: ПВНЗ УЕП, 2019. – Ч.4: Комп'ютерно-інтегр. технол., телекомунікації та радіотехніка. Інноваційні ідеї в галузевих задачах. – 84 с. – С. 52–54.

63. Онісіфорова В.Ю. Бюджетування як ефективний інструмент поточного планування на підприємстві [Електронний ресурс] / В.Ю. Онісіфорова // Проблеми і перспективи розвитку підприємства: зб. наук. пр./ В.Ю.Онісіфорова, І. В.Осьмірко / Харків. нац. автомоб.-дорож. ун-т; [редкол. : В. Г. Щербак (голов. ред.) та ін.]. 2020. № 2 (25), С. 128–136. – Режим доступу: <http://ppb.khadi.kharkov.ua/article/view/218739>. (дата звернення: 16.09.2021).

64. Пелешко Н. М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства / Н. М. Пелешко. // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – №647. – С. 458–462.

65. Пославська Л. І. Облік доходів за сферами відповідальності у будівництві / Л.І. Пославська, В.В. Ясишена // Економічний аналіз : зб. наук. праць / редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничополіграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2016. – Том 24. – № 2. – С. 114–122.

66. Рибаківа Л. П. Організація управлінського обліку за центрами витрат: теорія і практика [Електронний ресурс] / Л. П. Рибаківа // Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. – 2016. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_1_21 (дата звернення: 16.09.2021).

67. Сідун В.А. Економіка підприємства: навч. посіб. / В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.

68. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посібник / В. В. Сопко, О.В. Сопко. – К.: Знання України, 2003. – 231 с.

69. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р.В. Скалюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: збірник наукових праць. – Кіровоград: КНТУ, 2010. – Випуск 18, частина 1. – С. 135–141.

70. Скрипник С. В. Облік витрат за центрами відповідальності як засіб посилення управлінської орієнтації обліку / С.В. Скрипник. // Приазовський економічний вісник. – 2019. – Випуск 2(13). – С. 369–375.

71. Стефанович Н. Підходи до сутності і класифікації доходів / Н.Стефанович, О.Костенко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць. – 2014. – Вип. 2. – С. 120–123.

72. Струк Н. С. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку [Електронний ресурс]. / Н. С. Струк, Х. П. Гармаш // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 14. – С. 288–292. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_14_67 (дата звернення: 24.11.2021).

73. Тимкован В.І. Управління фінансовими результатами діяльності підприємства / В. І. Тимкован // Економіка, фінанси і управління в XXI столітті: аналіз тенденцій та перспективи розвитку : зб. тез міжнар.наук.-практ. конф. (21 березня, 2017 р., м. Київ). – К. : Фінансова рада України, 2017. – Т. 1. – С. 79–81.

74. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. екон. спец. вищ.навч. закл. / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2003. – 784 с.

75. Томпсон –мл. А.А. Стратегический менеджмент : концепции и ситуации для анализа / А. А. Томпсон-мл., А. Дж. Стрикленд III ; [пер. с англ. А. Р. Ганиевой и др. ; под ред. Н. М. Макаровой]. – 12-е изд. – Москва ; Санкт-Петербург ; Киев : Вильямс, 2009. – 924 с.

76. Труфіна Ж.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ж.С. Труфіна – Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2010. – 21 с. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/ard/2010/10tjstmo.zip> (дата звернення 21.10.21).

77. Фірко Н. Б. Економічна суть та класифікація доходів підприємства: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / Н. Б. Фірко. – Режим доступу : <http://masters.donntu.org/2013/iem/tihonovskaya/library/article3.pdf> (дата звернення 21.10.21).

78. Швабій К.І. Дохід як об'єкт оподаткування / К.І. Швабій // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – Сер.: Економіка, право. – 2009. – № 4 (47). – С. 105–112.

79. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством / Н.М. Шмиголь // Держава та регіон. Сер. «Економіка та підприємництво». – Запоріжжя: Вид-во Класичного приватного університету. – 2009. – № 7. – С. 221–225.

80. Фостолович В. А. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством/ В. А. Фостолович , О. О. Сімаков // Економіка та держава. – 2019. – № 10. – С. 36–45.

81. Фірко Н. Б. Економічна суть та класифікація доходів підприємства: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / Фірко Н. Б. // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна. – 2011. – Вип. 35. – С. 364 – 369. – Режим доступу: <http://masters.donntu.org/2013/iem/tihonovskaya/library/article3.pdf> (дата звернення 10.10.21).

82. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: учебник / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. И. А. Смирнова ; ред. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 574 с.

83. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

84. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства [Текст] : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 647 с.

85. Шипіна С.Б. Сутність поняття «фінансові результати» як об'єкта бухгалтерського обліку / С.Б. Шипіна // Вісник ЖДТУ. Економічні науки, 2012. – №1 (59) – С.229–232.

86. Яременко Л. М. Бухгалтерський облік господарської діяльності об'єднання підприємств та особливості формування фінансових результатів / Л. М.Яременко, К. В.Авдалян // Агросвіт. – 2020. – № 23. – С. 54–63.