

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

для здобуття освітнього рівня бакалавра
на тему: “ Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності ”

Виконав: студент 2 курсу, групи ОО(ст)-21
напряму підготовки (спеціальності)
071 “Облік і оподаткування”
Нетреб’як А.В.
Керівник: Мельник Н.Б.
Рецензент: Стефінін В.В.

Івано-Франківськ -2020 р.

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Факультет	<u>Економічний</u>
Кафедра	<u>Обліку і аудиту</u>
Освітній рівень	<u>Бакалавр</u>
Спеціальність	<u>071 “Облік і оподаткування”</u> (шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
(підпис)

д.е.н., професор Баланюк І.Ф.
(прізвище, ініціали)

“10” жовтня 2019 р.

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ Нетреб'як Алли Вікторівни (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи “ Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності ”,

керівник роботи Мельник Надія Богданівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом університету від “05” травня 2020 р. № 2.

2. Строк подання студентом роботи 15 травня 2020 р.

3. Вихідні дані до роботи дослідження буде проводитися на прикладі ДП “Івано-Франківський лісгосп”

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно

– розкрити економічну сутність та зміст доходів та фінансових результатів діяльності підприємства;

– розглянути порядок визнання та класифікації доходів за видами діяльності;

– висвітлити нормативно-правову базу, що регулює питання обліку доходів і фінансових результатів;

– проаналізувати порядок первинного документального оформлення формування та обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності;

– дослідити аналітичний та синтетичний облік;

– розглянути облік доходів й фінансових результатів у регістрах обліку та фінансовій звітності;

– проаналізувати особливості автоматизованого робочого місця бухгалтера;

- розкрити особливості міжнародних стандартів обліку доходів та фінансових результатів;
- визначити особливості зарубіжного досвіду обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності.

5. Перелік графічного матеріалу аналітичні таблиці, рисунки

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Мельник Н.Б. к.е.н., доцент		
2	Мельник Н.Б. к.е.н., доцент		
3	Мельник Н.Б. к.е.н., доцент		

7. Дата видачі завдання 13 жовтня 2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Розділ І. Теоретичні аспекти обліку і аналізу виготовлення продукції промисловими підприємствами	17.02.2020 р.	
2.	Розділ ІІ. Методика обліку виготовлення продукції промисловими підприємствами	16.03.2020 р.	
3.	Розділ ІІІ. Аналіз виготовлення продукції промисловими підприємствами	17.04.2020 р.	

Студент _____
(підпис)

Нетреб'як А.В.
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи _____
(підпис)

Мельник Н.Б.
(прізвище та ініціали)

Міністерство освіти і науки України
ДВНЗ “Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника”

Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

ВІДГУК

на бакалаврську роботу
на здобуття першого (бакалаврського) рівня вищої освіти
студентки *другого* курсу групи ОО(ст)-21

Нетреб'як Алли Вікторівни

на тему: ***“Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності”***

Актуальність теми. На даний час є актуальними проблеми формування доходів і фінансових результатів діяльності підприємств. Адже вони є елементом важливого аспекту в системі управління, як вільна орієнтація у фінансовому житті суб'єкта господарської діяльності, що дає можливість планувати подальший розвиток, визначати поточне положення справ, ідентифікувати причини виникнення тієї чи іншої ситуації.

Проблема формування доходів та фінансових результатів у обліково-аналітичній системі підприємств набуває все більшого значення, оскільки впливає на величину отриманого прибутку. Останній є однією з найскладніших категорій, якими оперує ринкова економіка, і вважається головною рушійною силою її розвитку. Він є не лише джерелом забезпечення внутрішньогосподарських потреб підприємств, а й джерелом формування бюджетних ресурсів держави.

Розглядаючи фінансові результати як об'єкт аналізу, потрібно звернути увагу на те, що вони є узагальнюючим кінцевим результатом роботи. Щоб отримати його, підприємство повинно мати доходи та витрати. Адже в сучасному

бухгалтерському обліку порівняння саме цих об'єктів дає змогу визначити фінансовий результат.

Мета дослідження. Розкриття змісту економічних понять доходів і фінансових результатів, їх формування в умовах ринкової економіки як з теоретичної, так і з практичної точки зору, дослідження методики їх обліку за видами діяльності.

Об'єкт дослідження. Процес обліку доходів і фінансових результатів у системі управління підприємством.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення бакалаврської роботи щодо вдосконалення системи обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності підприємства мають рекомендаційний характер для практичної апробації.

Загальний висновок. Бакалаврська робота Нетреб'як Алли Вікторівни на тему: "Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності" є завершеним, поглибленим, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом і оформленням відповідає вимогам щодо таких робіт, допускається до захисту з оцінкою "відмінно", а її автор Мартинюк Нетреб'як А.В. заслуговує присудження кваліфікації бакалавра з обліку і оподаткування.

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
ДВНЗ "Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника"
"13" травня 2020 р.

Н. Б. Мельник

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

**РЕЦЕНЗІЯ
НА БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ**

студентки другого курсу групи ОО(ст)-21

Нетреб'як Алли Вікторівни

на тему:

“ Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності ”

Актуальність теми. Про актуальність обраної теми бакалаврської роботи свідчить складний фінансовий стан у всіх галузях економіки. Актуальність теми обліку і аналізу доходів та фінансових результатів можна пояснити ще й тим, що відповідно до чинного законодавства фінансовий облік передбачає обов'язкові процедури збору й обробки інформації, яка стосується перебігу процесів отримання доходу і визначенням фінансового результату, виявленням позитивних і негативних відхилень від поставлених цілей, передбачуваних планів та показників діяльності. Ця інформація дозволяє своєчасно приймати рішення щодо недопущення негативних змін чи щодо їх нейтралізації. При правильній організації вона стає найважливішим засобом матеріального стимулювання, зростання рентабельності і подальшого розвитку підприємства, соціального стану його працівників.

Облік фінансових результатів є однією з важливих ділянок роботи бухгалтера. Він формує інформацію щодо доходів і витрат підприємства за їх видами, передбачає нарахування і перерахування податків, які надходять у державний бюджет України.

Основною метою випускної роботи є дослідження теоретичних, організаційних і методичних основ обліку та контролю доходів та фінансових результатів підприємств.

Об'єктом дослідження є процес формування та обліку доходів і фінансових результатів на базі Державного підприємства “Івано-Франківське лісове господарство”.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних питань, суцільних принципів, методичних і практичних завдань, пов'язаних з організацією, веденням і реалізацією оперативного обліку, аналізу та контролю фінансових результатів на прикладі ДП “Івано-Франківський лісгосп”.

Самостійні розробки і пропозиції автора. На базі Державного підприємства “Івано-Франківське лісове господарство” досліджено організацію та методику формування та обліку доходів і фінансових результатів й визначено напрями удосконалення, які мають обґрунтований характер і можуть бути виконані у практичній роботі.

Загальний висновок і оцінка бакалаврської роботи. Бакалаврська робота Нетреб'як Алли Вікторівни на тему: “Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності” виконана відповідно до вимог кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”, тому може бути допущена до захисту із оцінкою “відмінно”, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації економіста за освітнім рівнем “бакалавр” за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування”.

Рецензент:

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри теоретичної і прикладної економіки,
заступник завідувача кафедри з наукової роботи
ДВНЗ “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”

Стефінін В.В.

13 травня 2020 р.

–ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
 РОЗДІЛ І Теоретичні основи обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності	
1.1. Суть доходів та фінансових результатів діяльності підприємства.....	6
1.2. Формування та класифікація доходів і фінансових результатів за видами діяльності.....	12
1.3. Нормативно-правове регулювання формування та обліку доходів і фінансових результатів.....	18
 РОЗДІЛ ІІ Методика формування та обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності	
2.1. Документальне оформлення формування доходів і фінансових результатів за видами діяльності.....	24
2.2. Аналітичний та синтетичний облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності.....	31
2.3. Відображення обліку доходів і фінансових результатів в облікових реєстрах і фінансовій звітності підприємства.....	38
 РОЗДІЛ ІІІ Напрями вдосконалення формування та обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності	
3.1. Особливості обліку доходів і фінансових результатів в умовах автоматизованого робочого місця бухгалтера.....	45
3.2. Облік доходів та фінансових результатів за міжнародними стандартами.....	51
3.3. Зарубіжний досвід формування та обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності.....	57
 ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	66
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Сучасні ринкові умови ставлять перед вітчизняними підприємствами нові вимоги щодо збільшення обсягів їх виробництва та розвитку в умовах конкуренції, посилення інтеграційних процесів, впливу факторів навколишньої сфери. Кожне підприємницьке функціонування неможливо називати перспективним, якщо його фінансовий результат не є додатним та не показує позитивну динаміку зростання. Тому, підбивши висновки ми бачимо, що ціль кожного керівника все більше сконцентрована на обсягах одержаного прибутку та показниках прибутковості підприємства.

Актуальність теми даної дипломної роботи “Формування та облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності” полягає в тому, що у процесі фінансово-господарської діяльності кожне підприємство вступає в певні економічні взаємовідносини з іншими суб’єктами господарювання. Позитивний фінансовий результат та пошук шляхів його збільшення є метою діяльності будь-якого підприємства. Одержання доходу показує, що продукт установи виявив потенційного покупця, збігається з нормами та попитом на ринку за якістю, ціною, та ознаками. Ефективність роботи характеризується у фінансово-економічних показниках, котрі точно показують фінансовий стан суб’єкта господарювання та дають розуміння про економічний потенціал його розвитку.

Вивчення завдання фінансових результатів важливе, адже від отриманого установою доходу залежить динаміка прибуття коштів в бюджет, ступінь зарплати робітників, стійкість ринку. Виділяючи найважливішу ділянку роботи бухгалтера можна відзначити облік фінансових результатів. Він висвітлює дані з приводу доходів і витрат фірми за їх видами, прогнозує нарахування і перерахування податків, котрі наповнюють в державний бюджет України.

Метою даного дипломного дослідження являється вивчення стану обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності у сучасних економічних умовах в Україні.

Головні завдання, котрі необхідно вирішити :

- розкрити економічну сутність та зміст доходів та фінансових результатів діяльності підприємства;
- розглянути порядок визнання та класифікації доходів за видами діяльності;
- висвітлити нормативно-правову базу, що регулює питання обліку доходів і фінансових результатів;
- проаналізувати порядок первинного документального оформлення формування та обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності;
- дослідити аналітичний та синтетичний облік;
- розглянути облік доходів й фінансових результатів у регістрах обліку та фінансовій звітності;
- проаналізувати особливості автоматизованого робочого місця бухгалтера;
- розкрити особливості міжнародних стандартів обліку доходів та фінансових результатів;
- визначити особливості зарубіжного досвіду обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних питань, суцільних принципів, методичних і практичних завдань, пов'язаних з організацією, веденням і реалізацією оперативного обліку, аналізу та контролю фінансових результатів на прикладі ДП “Івано-Франківський лісгосп”.

Об’єктом є процес складання фінансової звітності і її аналіз на прикладі Державного підприємства “Івано-франківське лісове господарство”. В роботі використані дані його бухгалтерської звітності за 2019-2020 рр.

Методи дослідження: теоретичною та методологічною складовою дослідження є вивчення вітчизняної та зарубіжної науки в сфері обліку доходів та фінансових результатів. Основою методу дослідження являється аналізування явищ та процесів господарської діяльності, виявлення закономірностей та взаємозв’язків.

В процесі виконання роботи використано законодавчі акти України, Постанови Кабінету Міністрів України, Накази Міністерства фінансів, Накази Міністерства статистики, інструкції та рекомендації, теоретичні праці вітчизняних та зарубіжних авторів, нормативно-правові документи та літературні джерела, праці вчених та науковців, дані статистичної, бухгалтерської та податкової звітності, інформаційно-аналітичні огляди, первинні документи, реєстри обліку ДП “Івано-франківського лісгоспу”.

Вивчення теоретичної та практичної частини формування доходів й фінансових результатів за видами діяльності установи, вивчались багатьма вченими, такими як: Ф.Ф. Бутинець, О.О. Вороніна, А. Г. Загородній, Н.М. Ткаченко, М.С. Пушкар, С.С. Василенко, В.М.Опарін, Н.Т. Левицька, Л.І. Лавріненко Н.Т. Білуха та інших.

Структура бакалаврської роботи складається із 65 сторінок, зокрема: вступу, трьох розділів, списку використаних джерел і додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Суть доходів та фінансових результатів діяльності підприємства

Найбільш важливим чинником, що формує суму прибутку як фінального результату діяльності установи, являється розмір доходу, що формується ним в процесі своєї роботи. Таким чином підприємства реалізують своє функціонування з метою одержання доходу. Так, вони наперекір галузі виробництва, форми власності та інші показники набувають ключового значення. В загальному “дохід” означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку. Для управління доходами та фінансовими результатами необхідне їх обґрунтоване детальне визначення, щоб здійснювати їх подальший облік, аналіз та контроль. Тому правильне висвітлення поняття “дохід” та “фінансовий результат” є вагомим процесом для побудови системи управління. Загальний балансовий дохід визначається як сума доходу, отримана в результаті виробничо-господарської діяльності господарств і служб, що знаходяться на балансі організації [16].

Аналіз наукових робіт та публікацій визнає, що в Україні зростає інтерес вчених до проблем точного трактування доходів та фінансових результатів фірм різноманітних галузей діяльності. Формулюванням цілей роботи є дослідження сутності поняття “дохід” й “фінансовий результат” установи, огляд наукових праць економістів щодо дохідності та визначення проблем, що сприяло б правильній організації облікового процесу й оперативному прийняттю відповідних управлінських рішень.

Для результативної діяльності на підприємстві потрібно створити ефективне управління доходами, адже це покаже ефективність діяльності на ньому й можливість подальшого функціонування установи. Важливою складовою для функціонування фірми є створення системи управління доходами та фінансовими результатами, яка полягає у дослідженні шляхів їх максимального використання

та упорядковує суворий нагляд за своєчасністю та обсягом доходів і фінансових результатів.

Економічне групування сутності “дохід” донедавна не мала чіткого визначення. У науці та літературі він також розглядався як результат фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання у вигляді різниці між вартістю реалізованих товарів та всіма витратами, пов'язаними з виробництвом та реалізацією цієї продукції. Неоднозначне розуміння цього терміна в економічній науці, відсутність чіткого визначення в законодавстві та нормативно-правових актах бухгалтерського обліку стали однією з причин труднощів, що виникають на практиці. Наука про бухгалтерський облік та положення про бухгалтерський облік, розроблені на основі її досягнень, йдуть шляхом визнання доходу від продажу товарів як доходу. Дохід асоціюється з джерелом постійного зростання ресурсів установи, складає основу їхнього подальшого прогресу та поліпшення фінансово-господарської діяльності фірми [16]. У таблиці 1.1 представлено визначення поняття “дохід” за нормативними джерелами.

Таблиця 1.1

Визначення поняття “дохід” у нормативних джерелах

<i>Нормативний документ / джерело</i>	<i>Визначення поняття “дохід”</i>
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5]	збільшення економічної вартості активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення капіталу звітного періоду, окрім випадків коли таке збільшення досягається внаслідок внесків акціонерів».
МСБО 18 “Дохід”[9]	валове надходження певної грошової суми, котра отримується установою в час виробництва і реалізації благ чи послуг за певний проміжок часу
Податковий кодекс України [1]	суцільна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, одержаного (нарахованого) впродовж звітного періоду у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах як на території України, так і поза її кордонами

Розглянуті формулювання недостатньо повно характеризують економічну сутність доходів. Це пов'язано із розвитком товарно-грошових відносин, який прогнозує присутність різнобічних, місцями складних та унікальних, типів й схем угод купівлі-продажу. У цих обставинах не всі припливи грошових коштів і

матеріальних цінностей рахуються доходом господарюючого суб'єкта. До прикладу, отримані суми позик, кредитів, застав, авансів, податків за обов'язковими платежами спричиняють збільшення коштів на розрахунковому рахунку установи, проте не виконують ніякий вплив на його прибутковість, оскільки за чинним законодавством належать третім особам [32].

При вимірюванні та визнанні доходу кожна операція розглядається окремо. Але слід розрізняти два випадки, коли це рішення не застосовується:

якщо операція пов'язана з іншими операціями таким чином, що їх комерційний ефект неможливо визначити без посилання на ряд операцій в цілому, критерії розпізнавання можуть застосовуватися одночасно до двох або більше операцій;

якщо необхідно показати зміст транзакції, до окремо визначених елементів транзакції необхідно застосувати критерії розпізнавання.

Застосування критеріїв визнання залежить від предмета угоди та від її характеру. Необхідно окремо розкривати та розкривати доходи, отримані в результаті:

продаж товарів;

надання послуг;

використання іншими організаціями активів компанії, які приносять відсотки, роялті та дивіденди [16].

Отож, підсумком господарської діяльності установи виступає здобутий дохід та фінансовий результат в кінці звітного періоду. У категорії доходу відбивається економічна результативність роботи підприємства, його господарської політики, вибору стратегічних і тактичних рішень. Можна сказати, що економічна сутність доходів складається з компенсування витрат на здійснення діяльності й одержання відповідної суми прибутку, яка допускає отримати стратегічну ціль установи приріст власного капіталу, а логічне та структуроване визначення доходів дає змогу ефективно ними керувати, й бути складовою теперішньої системи управління.

Позитивний фінансовий результат являється ключовою ціллю випуску й подальшої діяльності будь-якої установи, не дивлячись на його діяльності або права власності. Фінансові результати разом з доходами можна назвати одними із найвагоміших економічних показників, що підсумовують економічну діяльність установи та забезпечують комплексну оцінку ефективності цієї роботи. Проте, фінансовим результатом господарського функціонування фірми являється не тільки прибуток, а й збиток. Фінансові результати утворюються в ході нагромадження доходів діяльності установи за мінусом витрат функціонування того ж періоду.

Поняття “дохід” й “фінансові результати” є широко застосовуваними, так вони використовуються у податковому та бухгалтерському обліках, в економічному, фінансовому та інвестиційному аналізах. Тракткування доходу і фінансових результатів є важливою науковою проблемою. Це поняття залишається в центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а і багатьох інших наук, та містить безліч розбіжностей, що обумовлює актуальність її дослідження. Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств. Вивчення нормативно-правової бази України, дає змогу зазначити, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття “фінансовий результат”. Зокрема, НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” обґрунтовано лише сутність дефініцій “прибуток” та “збиток”, що призводить до труднощів у визначенні сутності, ролі та значення фінансового результату [5]. На рисунку 1.1 показано як визначається фінансовий результат на виробничих підприємствах. А самі підходи вчених у сучасній економічній та обліковій літературі до визначення терміну “фінансовий результат” наведено в Додатку А.

Сучасна діяльність установ господарських суб’єктів направлена на отримання прибутку, тому саме перспектива здобування прибутку та його наявність підштовхує їх входити в певну сферу зайнятості. З розвитком економічної теорії твердження прибутку змінювалось, й змінювались підходи до

методології його визначення. Прибуток – це частина чистого доходу, який суб'єкти господарювання особисто одержують після продажу товару.

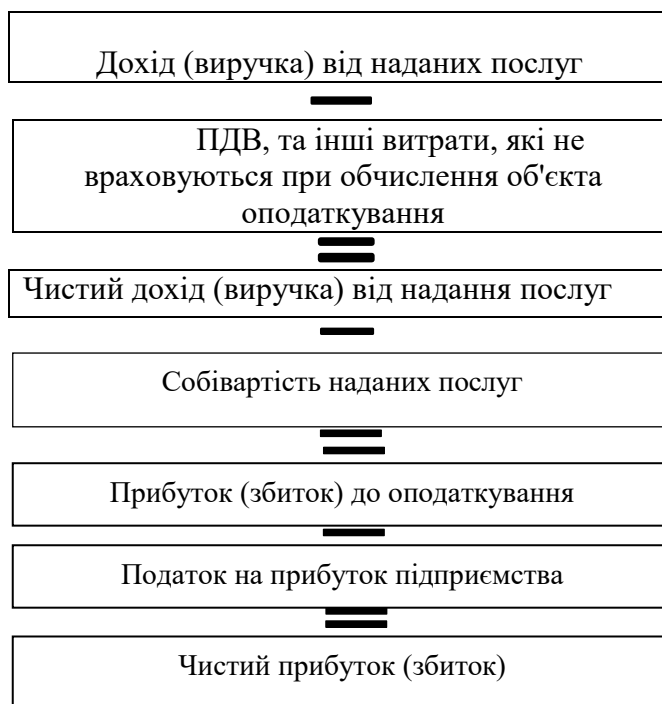


рис.1.1 Побудова визначення фінансових результатів

Елементом додаткової цінності продукту являється прибуток, який реалізовується фірмою, котра лишається після покриття витрат виробництва. Іншими словами, прибуток становить ключове джерело збагачення власників фірми, розширення та модернізації виробництва. Керуючись принципів організації бухгалтерського обліку, прибуток, серед інших (емісійний дохід, внески засновників у статутний капітал, пайові внески), відносять до джерел власних економічних ресурсів установи. Перша частина форми No2 фінансової звітності підприємства “Звіт про фінансові результати” за окремий звітний час є джерелом інформації про одержаний прибуток як результат зайнятості підприємства [15].

Бажання до отримання прибутку орієнтує виробників на збільшення виробництва й зменшення витрат. З прибутком визначається рівень рентабельності авансованих коштів та рентабельність інвестицій в активи конкретного підприємства. Підтримання необхідного рівня прибутковості — це об'єктивна закономірність нормального функціонування підприємства в умовах ринкової економіки. Систематичний дефіцит прибутку та його незадовільна

динаміка вказують на неефективність та ризикованість бізнесу, слугують головною передумовою настання банкрутства. Система показників фінансових результатів включає не тільки абсолютний (прибуток), а й відносні показники (рентабельність) ефективності. Чим вище рівень рентабельності, тим вище ефективність управління.

Рентабельність – відносний показник, який має властивість порівняння. Він характеризує ступінь прибутковості підприємства. Показники рентабельності дозволяють нам оцінити, який прибуток суб'єкт господарювання отримує від всіх коштів, вкладених в активи. Тому пошук резервів для примноження прибутку та рентабельності – одне з головних завдань у будь-якій сфері бізнесу.

Економічна природа збитку, навпаки, розглядається у науковій літературі досить необґрунтовано. Ключовою причиною цього є те, що він є так званим антиподом прибутку, та вдале утворювання нічим не різниться від позитивного результату діяльності, іншими словами збиток встановлюється аналогічним чином як різниця доходів й витрат діяльності суб'єкта господарювання, проте результат (на відмінну прибутку) показує від'ємне значення. Збиток – це негативний фінансовий результат роботи фірми, що є наслідком переважання витрат над доходами підприємства, котрі визнані відповідно до законодавства та отримані суб'єктом господарювання як на території України так і за її межами.

Фінансовий результат основної діяльності – це дохід від реалізації, оскільки більшість підприємств, що працюють в економіці, відображаються на основі нарахування. Щоб побачити як за результатами продажів буде виглядати кінцевий фінансовий результат, його можна очистити лише від непрямих податків та витрат, що належать державі. Перевищення доходу над податковими витратами та витрати, що їх формують, дадуть позитивний результат, який називається прибуток від продажу. Таким чином збитки від продажів покажуть зворотну сторону. Отож, кінцевий фінансовий результат від продажу – це прибуток чи збиток, отриманий на основі доходу від продажу, зменшений на податкові витрати й витрати на виробництво[18].

Фінансовий результат діяльності організації характеризує ефективність управління, а кінцевим результатом фінансової діяльності є бухгалтерський облік прибутку, який є ключовим джерелом поповнення власних коштів підприємства. Порядок утворення показників прибутку визначається низкою нормативних документів. Правила узагальнення інформації про фінансові результати організації закріплені у ряді положення (стандарт) про бухгалтерський облік, зокрема, важливими для аналітиків є НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5]. У випадках, коли оцінку доходу можливо точно визначити, дохід у Звіті про фінансові результати показують у час надходження активу чи погашення зобов’язання, котрі стають причиною до збільшення власного капіталу установи.

Отже, в бухгалтерському обліку фінансовий результат характеризується порівнянням доходів та витрат підприємства. Отриманий підсумок зображати якість роботи підприємства, форма вираження якого є прибуток чи збиток. Чим більший розмір одержаного прибутку тим краще формування власного капіталу, реалізація зобов’язань перед кредиторами (особливо перед бюджетом), фінансування інвестицій, а також платоспроможність підприємства.

1.2.Формування та класифікація доходів і фінансових результатів за видами діяльності

Важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування доходів й фінансових результатів та напрямки їх використання має науково обґрунтована класифікація. Тому, виходячи з потреб дослідження та з метою визначення основних класифікаційних ознак доходів та фінансових результатів з урахуванням особливостей діяльності установ, слід розглянути існуючі класифікації доходів і фінансових результатів.

Важливою рисою класифікації доходів є вид зайнятості, від якого одержано дохід. Вирізняють такі види діяльності: операційна, основна, інвестиційна та фінансова (рис 1.2).

Доходи установ формуються в ході діяльності підприємства, разом із витратами та фінансовими результатами. В умовах сьогодення ринкової

економіки для підприємств відмінних ланок значним являється процес контролювання доходів. Вагоме місце при цьому посідає їх класифікація [23].

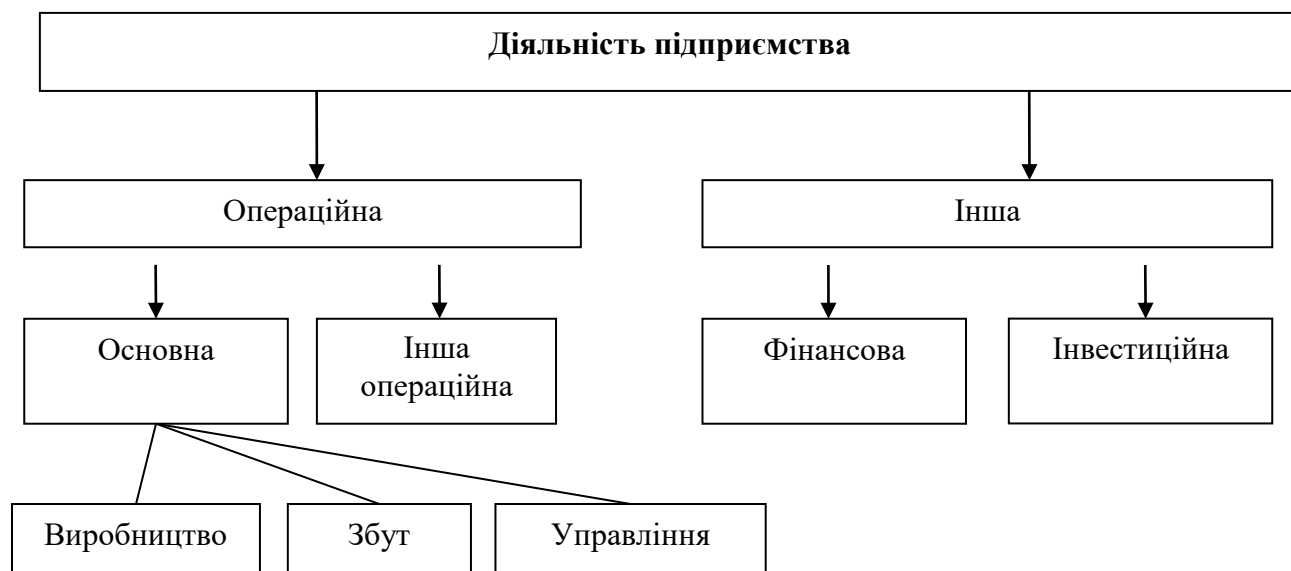


Рис. 1.2 Класифікація видів діяльності підприємства в Україні

Доходи установи класифікують за різноманітними рисами які підпорядковані цілям, для досягнення яких необхідна інформація про них. Групи класифікації доходів у фінансовому обліку:

1. Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
3. Інші операційні доходи.
4. Фінансові доходи.
5. Інші доходи.

Доходи від реалізації продукції виступають ключовою основою прибутку підприємства, який є запорукою стабільності його функціонування на ринку. Дохід від реалізації готової продукції визначається в момент відвантаження готової продукції покупцям і виникнення дебіторської заборгованості.

В чистих доходах від реалізації продукції показують сукупний дохід від реалізації продукції, товарів, робіт й послуг із виліченням непрямих податків, пов'язаних з отриманням саме цих доходів (наприклад, ПДВ), знижок. У такому випадку ця реалізація повинна складати основну діяльність установи, іншими

словами операціями, для яких його формували й від чого воно одержує основну частку доходу [24].

До інших операційних доходів відноситься надходження, пов'язані із виплатою грошей за тимчасове володіння активами установи; дохід отриманий від спільної діяльності; дохід одержаний від участі в капіталі інших організацій; отримані штрафи, пені, неустойки; відсоток за споживання грошових коштів фірми й інші доходи.

Проценти, дивіденди й інші доходи, котрі здобуті від фінансових інвестицій (не враховуючи доходів, котрі обчислюються за методом участі в капіталі) входять у структуру фінансових доходів.

До складу інших доходів ми відносимо дохід від вартості фінансових інструментів, дохід від не операційної курсової різниці, дохід від відновлення корисності активів та інші.

Доходи, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і раніше придбаних активів, називаються – операційними. Їх групують за такими ознаками: склад елементів, які формують дохід; характер оподаткування доходів; види операційного доходу; період формування; ідентифікація в процесі бухгалтерського обліку; рівень достатності для формування операційного прибутку. Класифікація показує доходи основної діяльності підприємств у абсолютній достовірності, оскільки лише тоді облікова інформація і складена на її основі звітність будуть надійною базою для аналізу, управління та планування. У цьому контексті отримані доходи підприємства класифікуються в бухгалтерському обліку за вищенаведеними видами діяльності (рис.1.3).

Центральною передумовою формування доходів та фінансових результатів являється основа правил та принципів обліку, які вимагає дотримувати законодавча база. Розуміння поняття “доходи” і “фінансові результати” дає змогу здійснення доречного управлінського впливу задля підняття ефективної роботи установи. Шляхом накопичення доходів діяльності фірми, за мінусом витрат того ж періоду, формуються фінансові результати. Економічно обґрунтована

класифікація являється важливою передумовою успішної організації бухгалтерського обліку діяльності установи, оскільки від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти прибутком, можливість оперативного аналізу і прогнозування, а в кінцевому результаті обґрунтованість управлінських рішень [23].

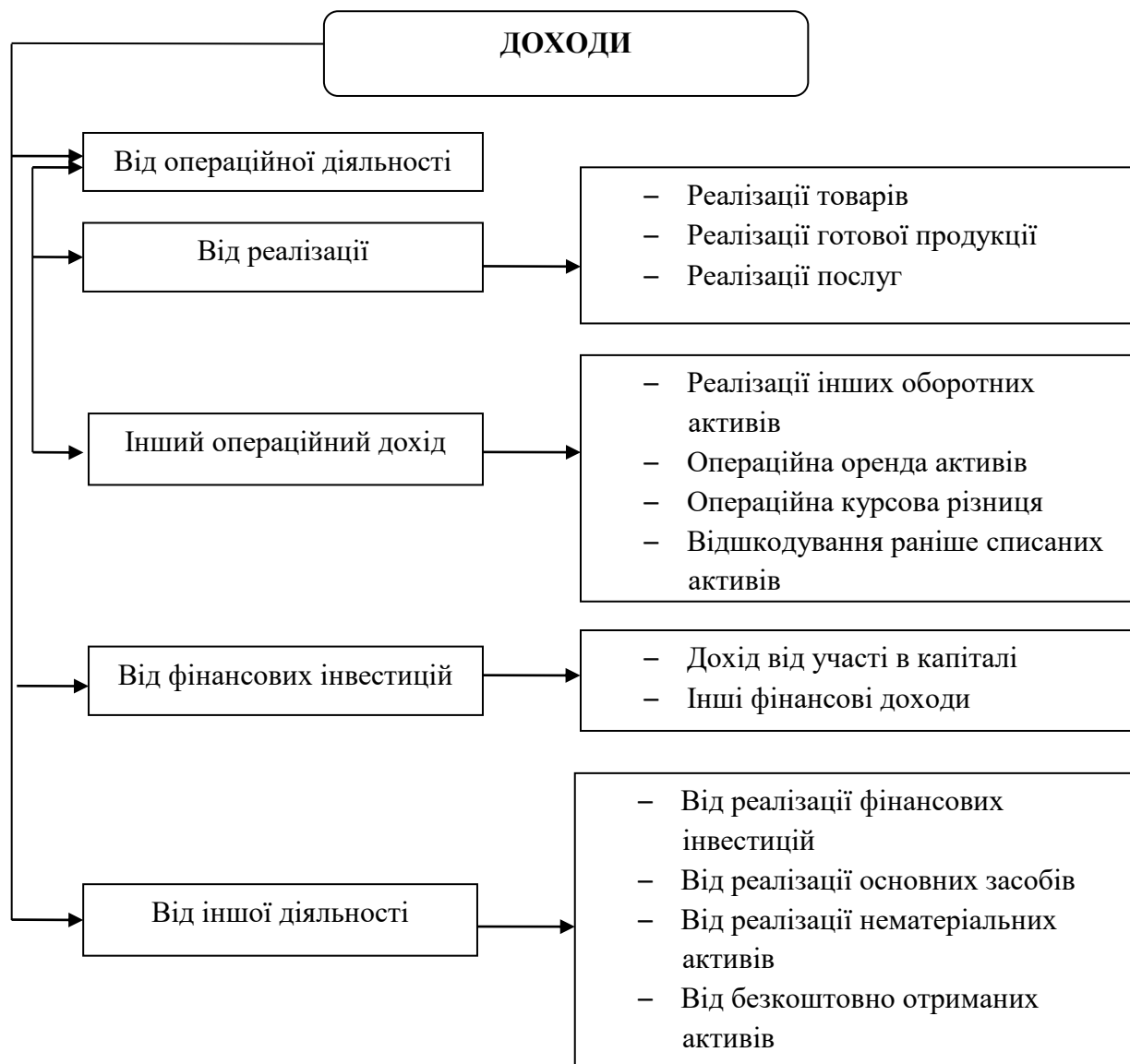


Рис. 1.3 Класифікація доходів за видами діяльності.

У вітчизняній та іноземній літературі з бухгалтерського обліку дослідженню проблем класифікації доходів й фінансових результатів приділяється багато уваги. Деякі автори у своїх працях приділяють більшу увагу практичній частині цього питання, а інші – теоретичній. Але не всі автори розглядають цю проблему з точки зору удосконалення класифікації доходів та фінансових результатів для

практичних потреб фірми. А разом з тим, ця ділянка є самою ключовою у забезпеченні достовірності інформації, котра формується на підставі даних обліку. Класифікація доходів, а в результаті, і фінансових результатів в обліку на пряму залежить від класифікації діяльності установи. В українському обліку не існує єдиної класифікації видів діяльності підприємства. Я вважаю, що класифікація доходів та фінансових результатів зобов'язана систематизуватись за чіткими ознаками, які примножать аналітичність отриманої інформації, оскільки вона потрібна для здійснення певних рішень користувачами. Можна навести класифікацію фінансових результатів, які у теперішній час використовуються на установах (рис. 1.4).

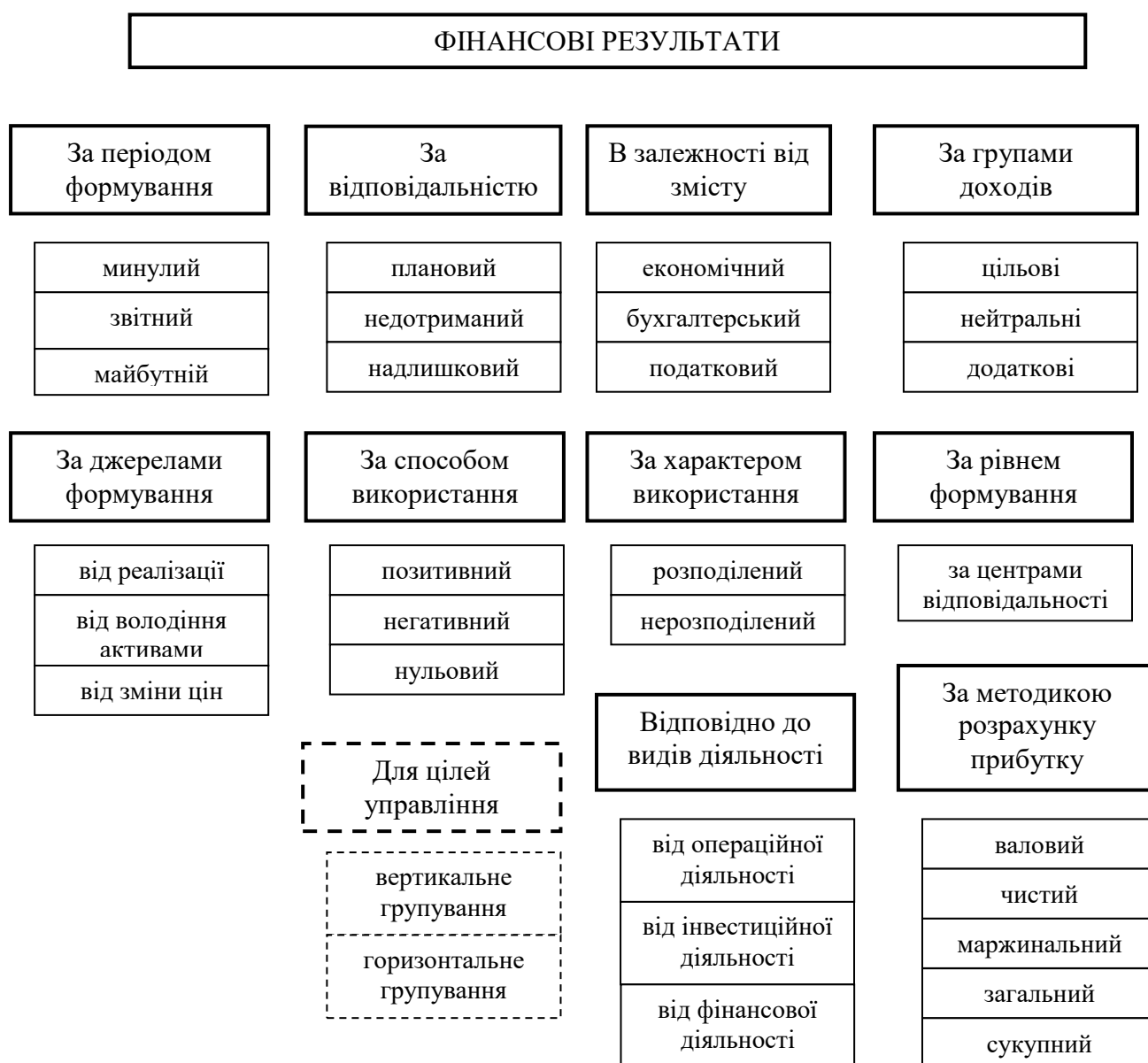


Рис. 1.4. Класифікація фінансових результатів підприємства

Класифікаційні ознаки, які запропоновані нам сьогодні не в змозі цілковито задовольнити інформаційні потреби менеджерів, при виробленні плану розвитку підприємства, на даний момент вони включають десять класифікаційних ознак. У зв'язку із цим, для застосування аналітичних можливостей управлінського обліку розроблено ще одну додаткову класифікацію ознак за вертикальним та горизонтальним групуванням [36].

Вивчення доходів й витрат, а також фінансових результатів в перетині їх різновидів на установі загалом на основі передбачених планів на рік з щомісячною деталізацією даних формує горизонтальне групування фінансових результатів. В свою чергу, вертикальне групування фінансових результатів покриває аналіз й звірення витрат та доходів їх різновидів за центрами відповідальності.

Як ми бачимо, вищенаведена класифікація фінансового результату установи схожа на класифікацію доходів. Можна зробити висновок, що фінансові результати класифікуються за принципом класифікації доходів. Таке положення можна пояснити тим, що згідно з принципом нарахування та відповідності ключовим є визнання доходу, а вже потім визначають суму витрат, які понесені для отримання цього доходу і припадають на той самий період.

Загальноприйнята класифікація видів діяльності підприємства не повною мірою відповідає практичним потребам отримання інформації у потрібному для прийняття рішень розрізі, тому у більш класичний варіант класифікації видів діяльності можна додати пункт "Інша звичайна діяльність". Так класифікація буде максимально придатна для потреб обліку та аналізу фінансових результатів діяльності фірми. Внесення цих змін дасть можливість отримувати інформацію відповідно до видів діяльності установи. Адже це для аналітика запорука безпомилкової деталізації інформації [24].

Одним з основних завдань в управлінні фінансовими результатами є виявлення залежності прибутку від різноманітних факторів, що дасть можливість оцінити якість прибутку та можливі джерела його збільшення. Тобто, факторний

аналіз прибутку дозволяє визначити вплив окремих чинників на зміну результативних показників підприємства.

Характеризуючи значення й корисність показаних класифікаційних ознак, й окрім того ступінь їхньої деталізації, установа запроваджує вибрані критерії у облікову практику задля утворення правдивої інформації із ціллю укладання фінансової й інших форм внутрішньої звітності.

1.3. Нормативно-правове регулювання формування та обліку доходів і фінансових результатів

В умовах сьогодення система бухгалтерського обліку не в змозі в цілому фігурувати без відповідної нормативно-правової бази, а значення фінансових результатів не уявне без точної оцінки та дослідження нормативно-правового регулювання. Воно утворювалося на протязі двох останніх десятиліть й знаходиться у ході безкінечних змін, котрі ведуться за такими чинниками: політичні, економічні, соціальні, інтеграційні та інші. Ухвалені законодавчі акти, які дійсні на просторах України, націлені, насамперед, на зберігання регламентації обліку, та на врегулювання економічних й правових взаємовідносин установи із різноманітними фірмами та державою. Отож, можна сказати, що ключовим завданням виступає дослідження нормативно-правового регулювання обліку доходів та фінансових результатів. До нормативних документів належать: документи розділу Нормативна база (Закони України, Постанови Кабміну), Положення про порядок планування і контролю виконання наукових досліджень, методичні рекомендації, напрями робіт, тощо [35].

Аналіз джерел нормативно-правового спрямування дозволяє зауважити, що законодавча база для здійснення обліку доходів та фінансових результатів представлена в Україні достатньо значною кількістю законів. В умовах сьогодення законодавство, яке формує бухгалтерський облік доходів та фінансових результатів, зображає собою багаторівневу систему, що знаходиться на стадії активного формування (рис. 1.5).

Рівні нормативно-правового забезпечення, можна охарактеризувати наступним чином:

1. Законодавчий, той, що встановлює зміст бухгалтерського обліку, план, ключові питання, шляхи регулювання, формування й ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності;

2. Нормативний, який встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати;

3. Методичний – його вважають рекомендаційним, так як у документах висвітлено методичні вказівки, роз'яснення в плані обліку фінансових результатів;

4. Організаційний – офіційні документи цього рівня представлені інструкціями, вони визначають норми доцільної організації обліку із використанням прогресивних форм та методів здійснення обліку, показують із середини роботу підприємства.

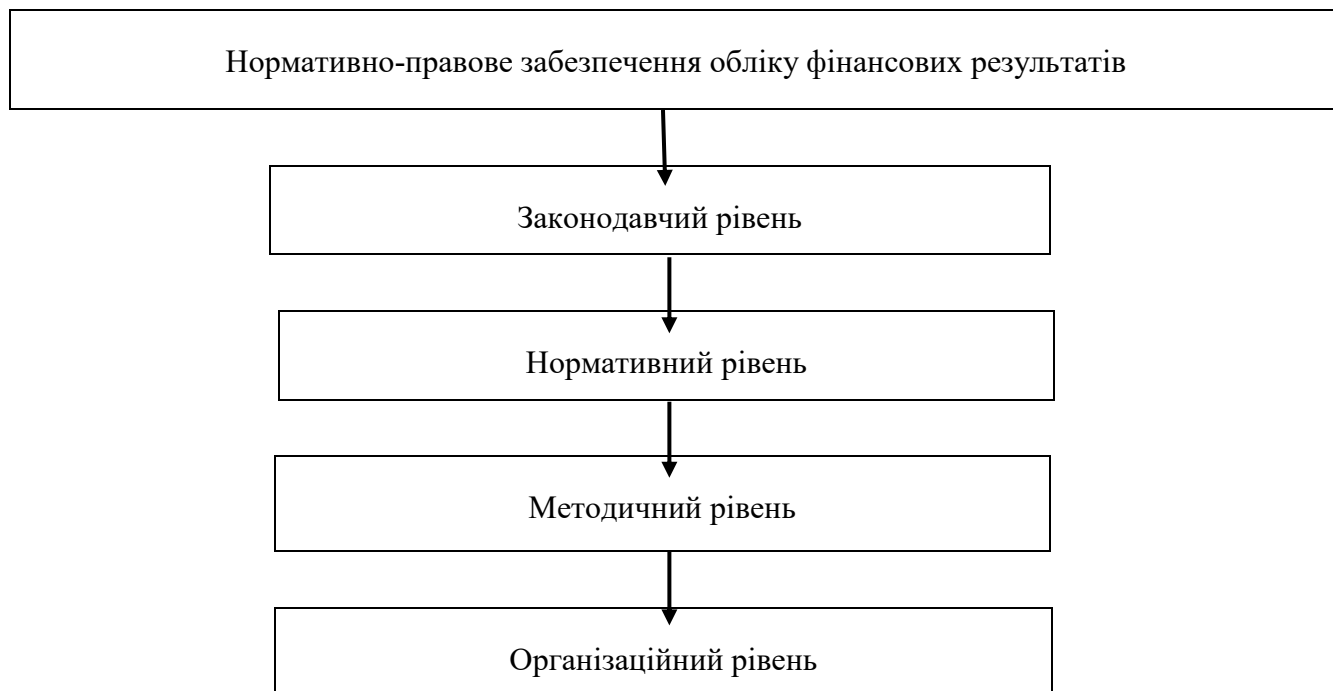


Рис. 1.5. Рівні нормативно-правового регулювання обліку доходів та фінансових результатів

В Україні нормативно-правове регулювання доходів установ показують у вигляді п'яти рівнів, котрі включають ряд документів: за видами, рівнями, за місцем та роллю в веденні бухгалтерського обліку, за групами та обов'язковістю здійснення. Воно регулюється як законами та кодексами, положення яких є обов'язковими до виконання усіма підприємствами України, так і спеціально розробленими на підприємстві положеннями, що враховують специфіку його діяльності. Додаток Б.

Дослідження показують, що питання утворення доходів і фінансових результатів установи завжди перебуває під увагою численних контролюючих органів. Тому надзвичайно вагомим є досконале володіння питаннями нормативно-правового забезпечення процесу формування доходів й фінансових результатів, що дозволить зменшити порушення та штрафні санкції з боку контролюючих органів [29].

Нормативно-правова база, щодо врегулювання доходів та фінансових результатів в Україні представлені на рис. 1.6., її короткий огляд можна побачити в додатку В.

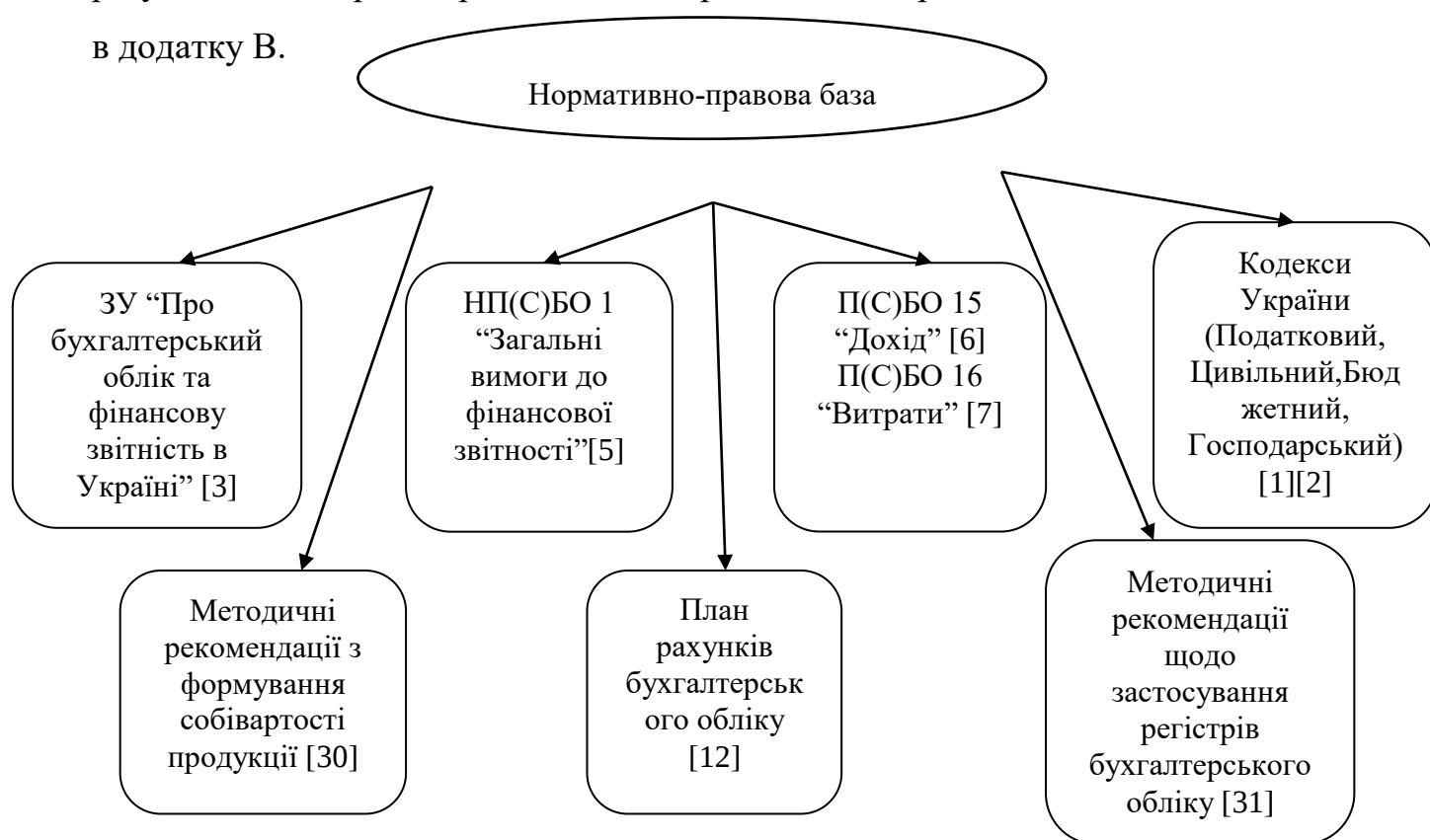


рис. 1.6. Основні види нормативно-правового забезпечення доходів та фінансових результатів

Функціонування фірми у галузі фінансових, господарських та трудових відносин регулюється актами вищої юридичної сили, що містяться в законах України. Всі нормативні документи, які мають необхідну інформацію щодо доходів та фінансових результатів надходять з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Наказів Міністерства фінансів України. Нормативна інформація не може суперечити правовій інформації.

В ході справдження обліку доходів й фінансових результатів варто використовувати норми Податкового кодексу України, у котрому відображається уся належна інформація щодо визначення доходів та витрат та їхнє змалювання в податковому та бухгалтерському обліку. В Податковому кодексі не має трактувань видів діяльності. Так, за Податковим кодексом України визнання доходу відображається за правилом “першої події”, тобто обмежується лише фактом переходу до покупця права власності [1].

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” головний нормативно правовий документ, що врегульовує систему бухгалтерського обліку в Україні [3]. Через те що, Закон обумовлює правові норми регулювання обліку доходів та фінансових результатів установ, координує та врегульовує складання первинної документації щодо обліку доходів та фінансових результатів, ним керуються усі фігури підприємницької діяльності, від яких вимагається ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності.

Стосовно обліку фінансових результатів, то нормативними документами для укладання найвагомішої форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати є НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5]. За даним Положенням (стандартом) формулюють зміст і форму Звіту про фінансові результати. НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” показують собою нормативні засади для укладання фундаментальної форми фінансової звітності – Звіту про фінансові результати. Зміст та форма визначаються саме цим Положенням (стандартом), а от сукупні вимоги, що розкривають статті наведено у Методичних рекомендаціях, щодо заповнення форм фінансової звітності. Через те

що фінансові результати діяльності виробничої установи ґрунтуються за принципом порівняння одержаних доходів й понесених витрат, то нормативна база їхнього обліку теж відноситься до галузі законодавчого регулювання обліку фінансових результатів. Опрацювання правових нормативних актів щодо обліку доходів та фінансових результатів, розроблених владою України проводиться для точного ведення господарської діяльності. Акти формулюють принципи обліку та точність його здійснення на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, що покращують вітчизняну нормативну базу. Вагомою складовою при користуванні вищенаведеними нормативними актами є те, що вони неодноразово змінюються, отже установі, зокрема бухгалтерії, необхідно пильно слідкувати за змінами, щоб уберегтися від лишніх штрафних санкцій [29].

Визначним при формулювання фінансових результатів діяльності установи являється розгорнута та правдива інформація про доходи і витрати, облік котрих регламентують П(С)БО 15 “Дохід” [6] та П(С)БО 16 “Витрати” [7]. Методологічні основи виникнення в обліку інформації про доходи та витрати установ й її відображення у фінансовій звітності визначаються цими Положеннями. За П(С)БО 15 “Дохід” відображаються за дотримання принципу нарахування. П(С)БО 15 “Дохід” передбачає методологію утворення в обліку інформації про доходи й витрати установи, їхнє формулювання та оцінку й відображення у звіті інформації. Положення спрямоване на визнання, оцінку й різновид класифікації доходів. Інформування дає змогу користувачам фінансової звітності здійснювати порівняння, прогнозувати й оцінювати доходи установи, вивчати прибутковість й проводити аналіз фінансових результатів у русі та просвічувати причини відхилень [6].

Міжнародні стандарти фінансової звітності являються результативними показниками покращення доступності й дохідливості інформації, характеризують відповідності щодо визнання доходів і витрат, реалізацію оцінки активів та зобов’язань, що допускає точно осмислювати та попереджати існуючі ризики установи. Відомо те, що П(С)БО ґрунтуються на МСБО, це засвідчує те, що практично кожному П(С)БО відповідає конкретне МСБО або МСФЗ. Приміром,

П(С)БО 15 “Дохід” відповідає МСБО 18 “Дохід”. Ключовим для визнання доходу за МСБО 18 “Дохід” є перехід контролю над активом [9]. Існують також розбіжності в оцінці вартості доходів. До різниць у сумі доходів призводять розбіжності їх визначення в Кодексі та стандартах. Як наслідок, база оподаткування буде різною, а це означає, що розміри доходів із податку на прибуток та зобов'язання з податку на прибуток в обліку підприємства будуть відрізнятися. Саме тому під час розрахунку податку виникають податкові різниці, а також відстрочені податки.

Значущим інструментом здійснення принципів та методів бухгалтерського обліку являється План рахунків бухгалтерського обліку [12]. Конкретно ним схвалюється однаковість відбиття господарських операцій обліку доходів та фінансових результатів, накопичення облікових даних, потрібної для відображення фінансового результату зайнятості установи, укладання фінансової звітності.

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні передбачає удосконалення облікової нормативно-правової бази, що створює передумови для необхідності систематичного аналізу взаємоузгодженості нормативних документів різного рівня з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій, що забезпечить гармонійний та цілеспрямований розвиток бухгалтерського обліку на цьому етапі економічного розвитку України. Метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є встановлення вимог до формування якісної, своєчасної та об'єктивної інформації в системі бухгалтерського обліку та її розкриття в показниках фінансової звітності з метою надання інформації про фінансове становище та результати діяльності суб'єктів господарювання зовнішнім користувачам.

Отже, можна побачити, що нормативно проове забезпечення формування та обліку доходів та фінансових результатів включає безліч нормативних документів, які в свою чергу класифікуються за видами; рівнями; місцем та роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного

контролю; за обов'язковістю виконання та за групами. Всі ці нормативні акти є узгодженими між собою та доповнюють один одного.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Документальне оформлення формування доходів і фінансових результатів за видами діяльності

Документування обліку доходів та фінансових результатів є початковим моментом фінансового обліку, тому від його точності й насиченості зумовлюються усі наступні частини облікової роботи та ефективність укладання управлінських рішень щодо діяльності підприємства. Тобто документування – це спосіб первинної реєстрації об'єктів . Господарські операції обліку доходів та витрат відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Сьогодні документ – це офіційний матеріальний об'єкт, що вміщає у собі інформацію, головню роллю якої являється її зберігання та передача у часі. Документальне оформлення формування доходів та фінансових результатів здійснюється за рахунок нормативних документів зображених в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Нормативно-правові документи щодо налагодження документування в ході операцій з бухгалтерського обліку

№ п/п	Назва документа	Загальні положення
1.	ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”[3]	Обумовлює правові норми регулювання, координації та складання первинної документації, реєстрів бухгалтерського обліку й фінансової звітності.
2.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку[8]	Визначення режиму створення, сприйняття відтворення, зберігання у бухгалтерському обліку первинної документації, реєстрів обліку, звітності установи не дивлячись на форму власності.
3.	Закон України “Про інформацію” [4]	Врегульовує взаємовідносини щодо створення, накопичення, отримання, запам'ятовування та охорони інформації, ключовим носієм якої являється документ.

Доходи та фінансові результати установи є одними із найважливіших інструментів у діяльності господарського суб'єкта, оскільки від правильного його формування та використання залежать можливості розвитку підприємства у довгостроковій перспективі. У сучасних умовах науково-технічного розвитку та інформатизації суспільства, що використовується у світовій економіці, збільшується важливість перебігу документування доходів та фінансових результатів для присвоєння інформації. Однак, вивчення процесу документування є неповним, через те що зрідка аналізувалось в розрізі об'єктів бухгалтерського обліку, між іншим, доходів підприємства.

Як незалежну значну складову, варто виділити внутрішні регулятивні документи поодинокого регулюючого суб'єкта (Накази, облікову політику, розпорядження). Облікова політика повинна з'ясовувати усі потрібні положення щодо складових регулювання обліку фінансових результатів в середині установи. Так як ключове місце у фінансових результатах займають доходи та витрати, інформація щодо об'єктів обліку впершу чергу повинна висвітлюватись у Наказі про облікову політику. Тому, відповідно до НП(С)БО 1 установи зобов'язані зображати обрану облікову політику описуючи: об'єкти обліку доходів і витрат; будову, методи оцінки доходів і витрат; процес облік виробничих витрат; згадженість обліку та розподілення загальновиробничих витрат. Тому, належним чином, змальовані самостійно суб'єктом господарювання і зафіксовані в адміністративному документі про облікову політику засади оцінки статей звітності, принципи обліку нащод виокремлених статей звітності позначаються на величині фінансового результату прибутковості фірми. Вагоме значення в формуванні обліку фінансових результатів виконує реєстрація господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку доходів або витрат. Задля цього в Наказі про облікову політику виготовляють робочий план рахунків, в ньому показані усі можливі не точності щодо класифікації, підсумування та відповідності доходів й витрат, й крім цього фінансових результатів.

Положення про облікову політику незалежно якого господарюючого суб'єкта повинно прогнозувати питання методичного характеру нащод

згрупування бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів. Складовими облікової політики щодо обліку доходів та фінансових результатів виступає: список статей доходів діяльності; прийом опрацювання ступення готовності робіт, послуг, дохід від споживання і надання котрих визначається за рівнем завершеності; порядок розподілення чистого прибутку.

Першочерговою стороною організації бухгалтерського обліку доходів, витрат й фінансових результатів функціонування господарюючого суб'єкта являється: точне визначення, і достовірна оцінка, їхнє виділення за усіма класифікаційними ознаками, вірне, повне документальне опрацювання, доречне відображення в облікових регістрах, надання точної і вірогідної інформації для контролюючих органів і необхідності управління.

Документальне оформлення формування доходів можна навести на прикладі ДП “Івано-Франківський лісгосп”. Повне найменування – Державне підприємство “Івано-Франківське Лісове Господарство”. Основними напрямками роботи є здійснення заходів із віднослення лісів, підвищення їх продуктивності та поліпшення якісного складу. На сьогодні до складу господарства входять 8 лісництв (табл.2.2) [39].

Таблиця 2.2

Класифікація лісництв ДП “Івано-Франківський лісгосп”

Лісництва ДП “Івано-Франківський лісгосп”	Місце розташування	Загальна площа земель, га	В т.ч. вкрита лісом
Ямницьке лісництво	с. Ямниця, Тисменицький р-н	2660	2493,9
Рибненська	с.Рибне, Тисменицький р-н	2739	2579,5
Дністровське	с.Єзупіль, Тисменицький р-н	3223	3009,8
Марковецьке	м.Тисмениця, Тисменицький р-н	3195	2745,8
Тисменицьке	м.Тисмениця, Тисменицький р-н	3041	2855,2
Тлумацьке	м. Тлумач, Тлумацький р-н	3005	2836,3
Братівське	м. Тлумач, Тлумацький р-н	2406	2227,7
Хрипелівське	с.Зелена, Надвірнянський р-н	4675	4282,8
Всього		24944	23031,0

В якості бази вихідних даних для обліку та оцінки деревних лісових ресурсів пропонується інформація технічної документації про лісогосподарську діяльність, яка формується підприємствами для ведення Державного лісового

кадастру. З огляду на існування різних підходів щодо обліку лісових ресурсів, запропоновано можливість уніфікації через використання технічної документації про лісогосподарську діяльність як основи при оформленні відомостей кількісного обліку лісових ресурсів деревного походження в бухгалтерії та їх оцінки як активів підприємства. Доповнення первинних документів обліку доходів та фінансових результатів фактичного обстеження кількості та якості лісокультурних об'єктів реквізитами вартісної оцінки дозволяє використовувати їх також і при первинному обліку надходження і вибуття лісових ресурсів деревного походження (приймання-передачі між виробничими етапами), що дасть можливість максимального уникнення документальної рутини, ускладнення документообороту та зменшення коштів і часу на їх опрацювання [17].

Первинними документами коли доходи та фінансові результати обліковуються на рахунках являються рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, порівняльні відомості, довідки бухгалтерії, договори, акти приймання-передачі та інші.

Рахунок-фактура вважається первинним документом, коли він вміщає у собі обов'язкові реквізити, відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" і за умови, що він оплачений. Вона застосовується коли оформляються операції з надання робіт, послуг.

Товарно-транспортна накладна застосовується тоді, коли вантаж перевозять стороні особи на підставі договорів на перевезення і в результаті показують його у вигляді доходу.

Укладання договорів в структурі активів чи зобов'язань не викликає змін, проте фактично фіксує уже ту операцію, що відбулась, тому являється підставою для відображення операцій в обліку.

Провідним документом установи являється фінансовий план, згідно нього фірма одержує доходи й звершує видатки, характеризує розмір та напрямки коштів для втілення своєї ролі в продовж року відповідно до внутрішніх документів. Ключовим підсумковим свідченням фінансових результатів господарського функціонування установи є прибуток. Чистий прибуток фірми,

який лишається по вирахуванню матеріальних й зіставлених до них витрат, витрат на виплату заробітної плати, відрахування у галузеві фонди та інші лишається в його розпорядженні.

Документування операцій з обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності досліджуваного підприємства ДП “Івано-Франківський лісгосп” проводиться безперервно. Для цього використовується чимало первинних та зведених документів, які слугуватимуть джерелами облікової інформації. Основним джерелом облікової інформації обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності виступає Фінансова звітність (ф. № 2, ф. № 5), розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії тощо. Списання нагромаджених доходів за звітний місяць реалізовується на основі укладання розрахунку бухгалтерії. Здебільшого довідку бухгалтерії застосовують для виправлення бухгалтерських помилок чи здійснення різноманітних розрахунків. Кожна установа може самостійно розробити та затвердити форму бухгалтерської довідки, тільки важливо щоб містила всі необхідні реквізити.

Звіт про фінансові результати відображає склад і величину доходів та дає змогу проаналізувати та оцінити роль у формуванні фінансового результату підприємства. Звіт наділяє користувачів інформацією за якою оцінюється чи успішно функціонує суб’єкт господарювання в контексті отримання фінансового результату: прибутку чи збитку. При постановці обліку на підприємстві варто враховувати вимоги щодо змістовного наповнення певних статей Звіту про фінансові результати. Алгебраїчна різниця між сукупними доходами і витратами утворює кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток), що відображається у звіті, проте форма містить ще низку проміжних показників фінансового результату. Робочий звіт про фінансові результати відображає дійсний стан доходів, витрат та фінансових результатів діяльності суб’єкта господарювання. А отже, аудитор в будь-який час володіє достовірною інформацією про фінансові результати та незалежно від замовника може скласти обґрунтований Звіт про фінансові результати, провести аналіз реального

фінансового стану підприємства та зробити висновок про можливість його безперервної діяльності [15].

Державне підприємство “Івано-Франківський лісгосп” веде баланс доходів та видатків, порівнюючи звітній та попередні роки. У таблиці 2.3 можна побачити темп росту, відхилення та загальну кількість доходів установи.

Таблиця 2.3

Баланс доходів по ДП “Івано-Франківський лісгосп”

Назва	Факт за 2019 рік	План на 2020 рік	Темп росту, 2020р. до 2019р. %	Відхилення (+/-) (тис.грн.)
<u>ДОХОДИ</u>				
Чистий дохід без ПДВ:	33774,0	37560,0	111,2	3786,0
Від реалізації лісопродукції всього	31108,0	3756,0	114,9	4648,0
Від реалізації продукції переробки деревини				
Від ведення мисливського господарства				
Інші доходи всього, в т.ч.	2666,0	1804,0	67,7	-862,0
послуги автотранспорту	2641,0	1774,0	67,2	-867,0
ялинки	25,0	30,0	120,0	5,0
Інші операційні доходи, всього, в т.ч.	534,0	420,0	78,7	-114,0
амортизація від безоплатно отрим. обор. активів	203,0	170,0	83,7	-33,0
Інші операційні доходи	331,0	250,0	75,5	-81,0
Інші фінансові доходи				
ВСЬОГО ДОХОДІВ:	34308,0	37980,0	110,7	3672,0

Як ми бачимо баланс доходів передбачає перевірку взаємовідповідальних планових сум доходів із джерелами покриття їх відповідними доходами. З таблиці видно, що підприємство виконало план, а темп росту 2020р. до 2019р. складає 110.7%, відхилення у порівнянні складає 3672,0 тис.грн.

Операцій з обліку отриманого підприємством доходу визначається безліччю бухгалтерських та юридичних документів. Первинні документи, облікові реєстри, форми фінансової та податкової звітності, а також Головна книга надають облікову інформацію про одержані доходи. На рис. 2.1. ми бачимо послідовність списаних доходів й витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”, яка в кінці завершується складанням Звіту про фінансові результати та інших форм звітності.

Задля удосконалення організації обліку доходів та фінансових результатів, необхідно точно сформулювати методичні позиції з питання у Наказі про облікову політику, й окрім того об'єктів доходів та витрат, їхню необхідність й порядок визначення. А в відповідності до особливостей підприємства побудувати робочий план рахунків у додатку до Наказу про облікову політику. Для удосконалення документального оформлення та облікового відображення наявності та руху деревних ресурсів лісу розроблено: Акт на оприбуткування поточних біологічних активів деревного походження, відведених в рубку, який буде підставою для списання лісових ресурсів, як незрілих довгострокових біологічних активів чи довгострокових біологічних активів, та оприбуткування поточних біологічних активів, і, одночасно, оціночним актом таких активів; Акт приймання стиглих деревостанів і передачі їх в експлуатацію у складі довгострокових біологічних активів, який містить показники сортиментного складу деревостану і придатний як для документального оформлення переведення пристигаючого насадження до складу стиглих деревостанів, так і виконувати функцію оціночного акта.

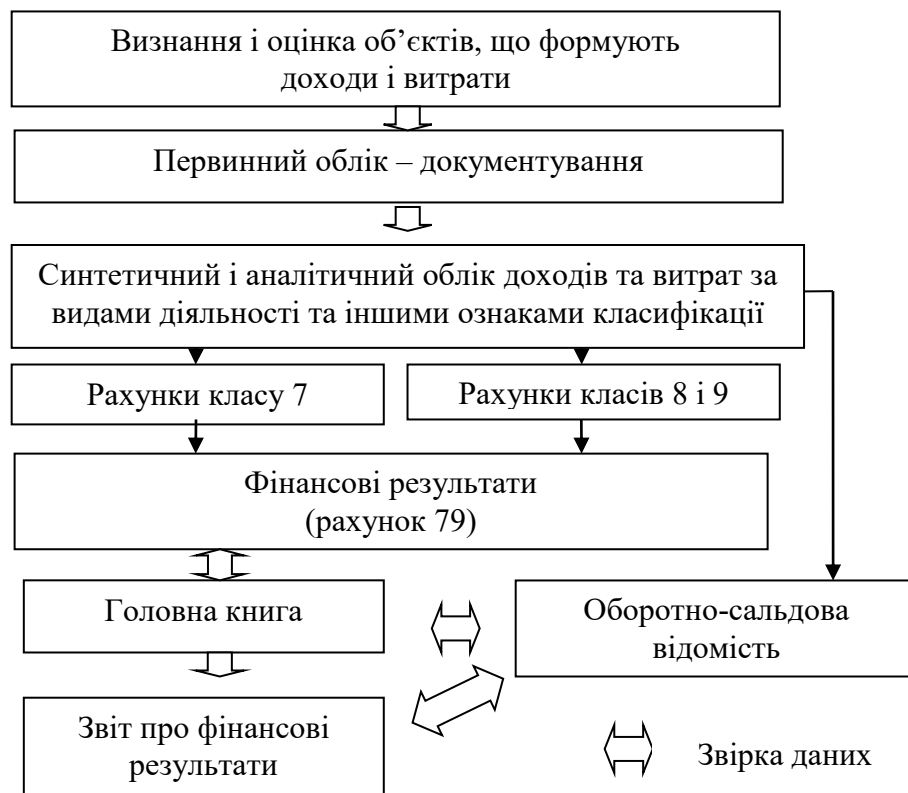


Рис.2.1 Послідовність організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів

Практичне застосування запропонованих документів, технічної документації та інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку дозволить підвищити достовірність облікових даних та оптимізувати процес обліку деревних лісових ресурсів для забезпечення користувачів мікро та макрорівнів економіки достовірною інформацією про стан і наявність лісових ресурсів. В наш час визначення фінансових результатів шляхом порівняння доходів за видами діяльності та відповідних витрат наближує керівництво суб'єкта господарювання до прийняття виважених та ефективних управлінських рішень.

2.2. Аналітичний та синтетичний облік доходів і фінансових результатів за видами діяльності

Своєрідністю організації синтетичного й аналітичного обліку доходів являються їхні розбіжності в підпорядкуванні від приналежності до різних видів. Згідно із Національними положеннями бухгалтерського обліку, Планом рахунків [12] та Інструкцією про його застосування [13] для обліку доходів застосовують рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”. 7 клас плану рахунків впродовж звітного року за дебетом показує щомісячне зображення суми непрямих податків, а за кредитом зображується підсумок загального доходу включаючи суму непрямих податків. (рис. 2.2).

В розрізі видів виконаної діяльності та за різноманітними рисами, зазначеними в Наказі про облікову політику реалізовується організація аналітичного обліку здобутих доходів в середині кожної установи. Реалізуючи господарську роботу установа одержує доходи від різноманітних видів діяльності й відповідним чином понесені до них витрати. Чітке розмежування результатів за видами діяльності, має принципове значення для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства. Застосування процедури розподілу фінансових результатів за видами діяльності є очікуваним спрямуванням на реалізацію системи обліку, адже дає можливість одержувати оперативну інформацію про ефективність діяльності підприємства за її окремими типами.

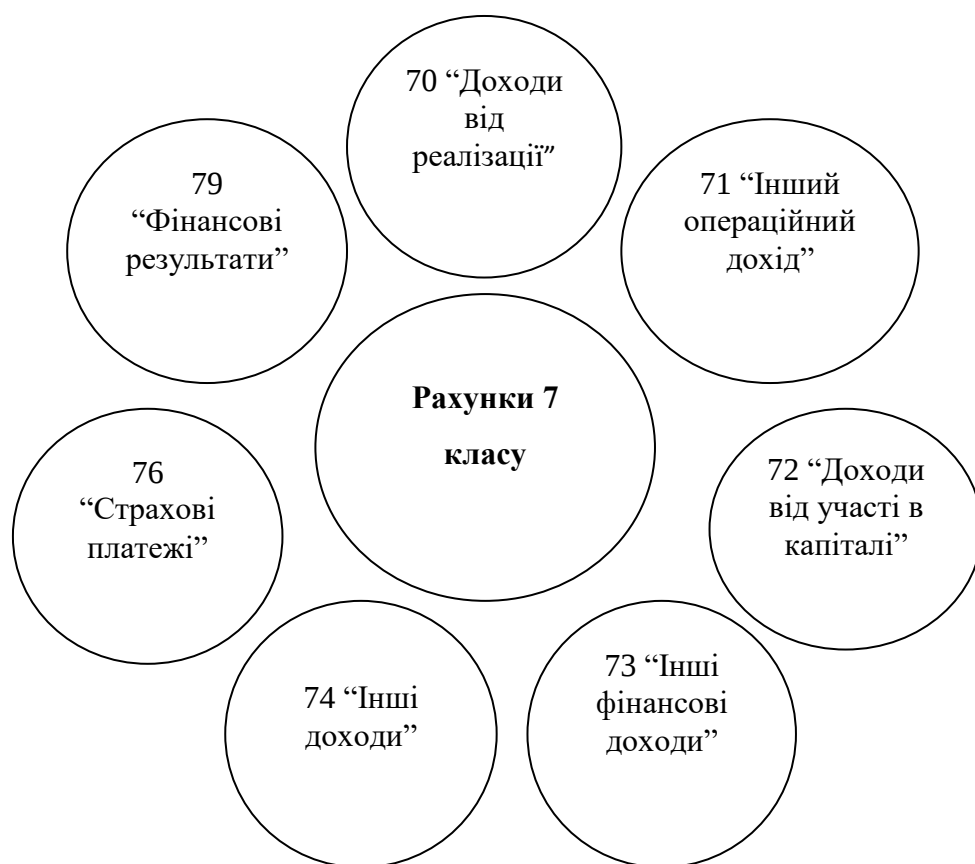


Рис. 2.2 Перелік рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Аналітика проводиться у розрізі видів діяльності і відповідно на кожному рахунку окремо. Так, рахунок 70 “Доходи від реалізації” здійснюється за видами (групами) продукції, регіонами збуту чи протилежними напрямками, встановленими фірмою. В таблиці 2.4 представлено типові кореспонденції з обліку доходів від реалізації.

Таблиця 2.4

Журнал реєстрації господарських операцій по рахунку 70 “Доходи від реалізації”

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Надійшла виручка за реалізовану продукцію	311	701
2.	Реалізовано товари	361	702
3.	Показано податкове зобов’язання	702	641
4.	Відображено продажну вартість робіт, послуг у т.ч ПДВ	361	703
5.	Нарахований ПДВ	703	641
6.	Виплачено зарплата продукцією	66	701
7.	Списано чистий дохід на фінансові результати	70	791

По рахунку 71 “Інший операційний дохід” здійснюється аналітика доходів окремо за кожним видом, у Книзі аналітичного обліку. На основі первинної документації проводяться записи у Книгу обліку. Типові операції показано у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Журнал реєстрації господарських операцій по рахунку 71 “Інший операційний дохід”

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Курсова різниця за валютним рахунком у банку	311	711
2.	Відображено передачу товарів як внесок до статутного капіталу	377	712
3.	Нараховано орендну плату	377	713
4.	Показано дохід від операційної курсової різниці	36, 63	714
5.	Пред’явлено претензію постачальником за брак з їхньої вини	374	715
6.	Зображено дохід за активи, списані раніше	30, 31	716
7.	Показано дохід від списання кредиторської заборгованості	50, 60, 63, 68	717
8.	Безплатно одержані: запаси мшп напівфабрикати	20 22 25	718 718 718
9.	Відображено надлишки матеріальних цінностей виявлені при інвентаризації	20	719
10.	Зараховано до доходу неотриману зарплату, за якою минув термін позовної давності	66	71
11.	Нараховані податки та платежі	71	641
12.	Відображаємо списання доходів на фінансові результати	71	79

Рахунок 72 “Дохід від участі у капіталі” виконує функцію обліку доходів від інвестицій вкладених у асоційовані, дочірні чи спільні установи, у котрих облік ведеться за методом участі у капіталі. Аналітика обліку доходів від участі в капіталі проводиться за кожним об’єктом інвестування й різноманітними властивостями, передбаченими установою. Зображаємо господарські операції у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Журнал реєстрації господарських операцій по рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Частина чистого прибутку асоційованої установи, одержана ним у звітному періоді, збільшена на вартість інвестиції в цю установу	141	721
2.	Частина чистого прибутку спільної установи, одержана ним у звітному періоді зараховується до фінансових доходів звітного періоду	722	792
3.	Частина чистого прибутку дочірньої установи, одержана ним у звітному періоді, примножує вартість інвестиції у це підприємство	141	723

Рахунок 73 “Інші фінансові доходи” виконує роль обліку доходів, котрі з’являються під час фінансової роботи фірми, зокрема дивідендів, процентів та інших доходів від фінансових операцій. Аналітика проводиться за об’єктами інвестування. Кредит показує визнану суму доходу, а дебет рахунку списання кредитового обороту на рахунок 79 “Фінансові результати”. Розглянемо господарські операції у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Журнал реєстрації господарських операцій по рахунку 73 “Інші фінансові доходи”

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Визнання дивідендів отриманих	37	731
2.	Відсотки, отримані зараховуються до фінансових доходів звітного періоду	732	792
3.	Нарахування плати за користування	373	732
4.	Нарахування відсотків за договором позики, наданої іншим суб’єктам.	377	733

Облік доходів, котрі впливають у момент функціонування установи, проте не зараховуються до його операційної та фінансової діяльності обліковуються на рахунку 74 “Інші доходи”. За кредитом показують зростання доходу, а за дебетом списання на рахунок 79 “Фінансові результати”. У таблиці 2.8 зображено типові операції по цьому рахунку.

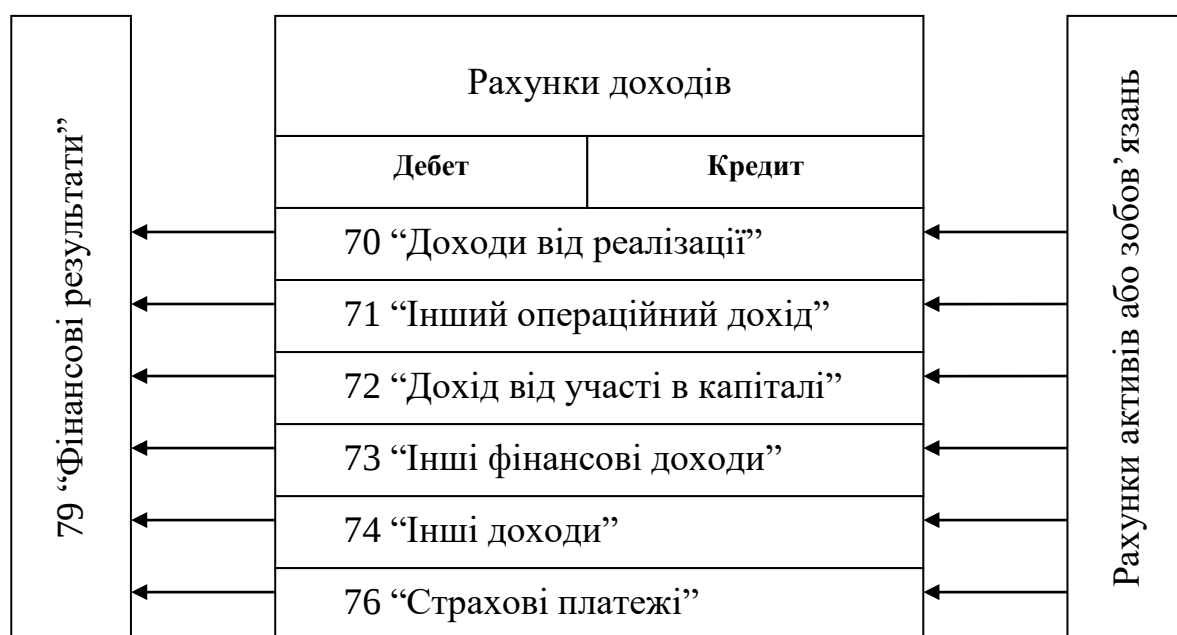
Таблиця 2.8

Журнал реєстрації господарських операцій по рахунку 74 “Інші доходи”

№ п/п	Зміст господарської операції	Д-т	К-т
1.	Отримання довгострокового векселя в забезпечення боргу за реалізацію	162	741
2.	Дооцінено змінні витрати в межах попередньої уцінки	10	746
3.	Відображено дохід звітного періоду від безоплатно одержаних необоротних активів	745	442
4.	Віднесено на фінансові результати інші доходи	74	79

Для обліку страховиками поступлень страхових внесків за домовленістю страхування узагальненим рахунком виступає 76 “Страхові платежі”. За кредитом показують зростання в страховика страхових платежів, за дебетом — переказу страхувальнику страхових внесків в момент передчасної зупинки дії договору страхування. Кожного місяця рахунок 76 закривається субрахунком 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” [33].

Таким чином, рахунки доходів разом із рахунками витрат списуються на рахунок 79 “Фінансові результати”. Належне висвітлення організації обліку одержаних доходів та їхнє списання на рахунок 79 “Фінансові результати ” показано на рис.2.3.

**Рис. 2.3. Схема організації обліку доходів та їх списання.**

На цьому рахунку ведеться обчислення й підсумок інформації про фінансові результати функціонування установи. Загальна кількість коштів в порядок закриття рахунків по обліку витрат показується за дебетом, а за кредитом навпаки, закриваються рахунки доходів. На рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” списується сальдо рахунку 79, під кінець звітного періоду. Схематично залежність рахунків обліку доходів та витрат представляє собою подальший вид (рис.2.4).

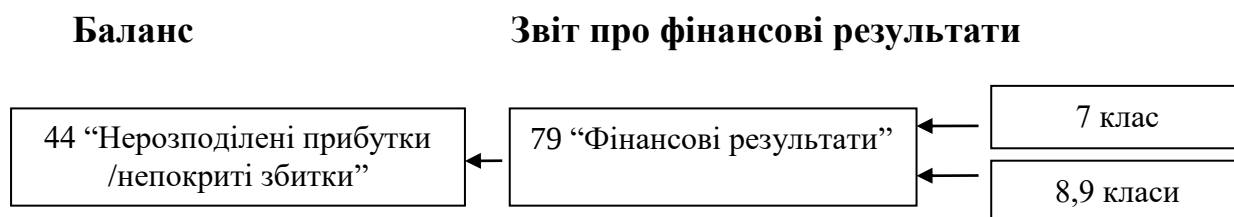


Рис. 2.4. Взаємозв’язок рахунків доходів та витрат

Наглядний вигляд порядку формування фінансових результатів діяльності підприємства подано на рис. 2.5. Цей блок визначає фінансовий результат діяльності установи протягом звітного часу шляхом звірки доходів та витрат за звітній час.

Облік фінансових результатів показаний в розрізі субрахунків: 791 “Результат операційної діяльності” – визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності, 792 “Результат інвестиційної діяльності” – аналогічно, визначається прибуток (збиток) тільки тепер від інвестиційної діяльності, 793 “Результат іншої діяльності” – відповідно визначається прибуток (збиток) від результатів іншої діяльності. В таблиці 2.9 представлені типові проводки по рахунку 79 “Фінансові результати”.

Синтетичний облік доходів та фінансових результатів здійснюється на основі Журналу № 6, за його показниками можна побачити, що ДП “Івано-Франківське лісове господарство” використовує такі рахунки класу 7: 70 “Дохід від реалізації”, 72 “Дохід від участі в капіталі”, 745 “Доходи від безоплатно одержаних активів”, 76 “Страхові платежі” та 79 “Фінансові результати”.

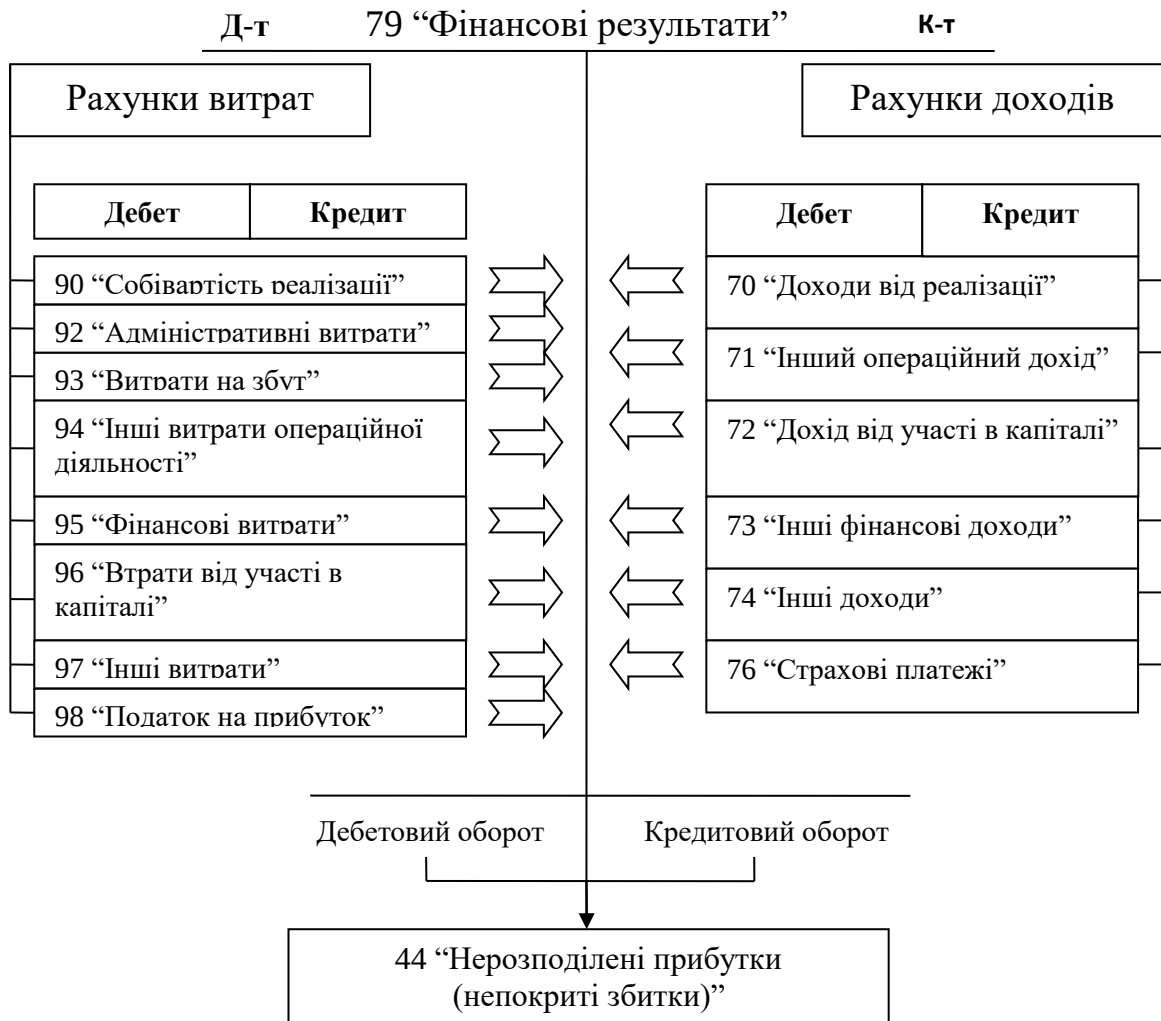


Рис. 2.5. Порядок закриття рахунків доходів і витрат з метою визначення фінансових результатів діяльності.

Таблиця 2.9

Журнал реєстрації господарських операцій по рахунку 79 “Фінансові результати”

№ з/П	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Списання доходів підприємства			
1.	Показано списано доходів від реалізації продукції	70	791
2.	Відображено списання інших операційних доходів	71	791
3.	Списано дохід від участі в капіталі	72	792
4.	Списуються інші фінансові доходи	73	792
5.	Відображено фінансовий результат: інші доходи	74	793
Списання витрат			
6.	Відображено списання собівартості реалізованої продукції	791	90
7.	Списано адмін витрати	791	92
8.	Списуються витрати на збут	791	93

9.	Показано списання інших операційних витрат	791	94
10.	Відображено фінансовий результат: фінансові витрати	792	95
11.	Списання витрат від участі в капіталі	792	96
12.	Списання інших витрат	793	97
13.	Списання податку на фінансовий результат	791	98
Закриття рахунку 79 “Фінансові результати”			
14.	Нараховується чистий прибуток як фінансовий показник роботи установи за звітний момент	79	441
15.	Відтворюються збитки, отримані у результаті операційної діяльності установи у звітний час	442	79

Отож, можна сказати, що внаслідок облікових процедур накопичується змістовна інформація про одержані доходи, понесені витрати й фінансові результати протягом звітного часу, що в комплексі дозволяє ухвалювати управлінські рішення в спрямовані покращення ефективності господарювання.

2.3. Відображення обліку доходів і фінансових результатів в облікових реєстрах і фінансовій звітності підприємства

Облікові реєстри обліку доходів та фінансових результатів – це носії особливого характеру (паперові чи електронні) під виглядом відомостей, книжок, ордерів та інше, які виконують функцію хронологічного, упорядкованого чи комплексного накопичення, класифікації та підсумку інформації з первинних документів, котрі прийняті до обліку.

На основі первинної документації проводяться записи в облікові реєстри. Вся первинна документація, облікові реєстри й бухгалтерська звітність обов’язково мають складатись українською мовою. Змалювання в облікових реєстрах господарських операцій зобов’язане проводитись в тому звітному періоді, коли вони здійснювались. Відповідальність за не вчасно складені первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку й неточність показаних в них даних закріплена за особами, котрі складами та підписували документи. Оповіднення до облікових реєстрів переноситься опісля звірки первинної документації за формою й змістом. В тексті та цифрових даних не можна здійснювати необумовлені виправлення. Якщо ж і допускається якась не точність, то вона виправляється за одним із способів виправлення помилок. Будову

облікових реєстрів, котрими користується установа, їхня взаємозалежність, й окрім того послідовність та методи реєстрації облікової інформації розкривають форму обліку. Форма бухгалтерського обліку – це склад комплексів пов’язаних між собою облікових реєстрів, а також методів демонстрації у них господарських операцій установи із огляду на особливості його роботи та технології дослідження інформації [21].

Прямий порядок обрання форми бухгалтерського обліку як належної системи реєстрів регламентується дійсною нормативною базою бухгалтерського обліку. Однак, реєстри не в змозі повністю урахувати своєрідність зайнятості установи ДП “Івано-Франківський лісгосп” у галузі лісопромислового господарства, через свій різнобічний характер, в точності щодо висвітлення доходів від реалізації комбінованих послуг, тобто не в змозі забезпечувати потреби управління. Через це формулюється закономірність у покращенні тих чи інших облікових реєстрів зі зваженням специфіки лісгосподарських послуг. Діяльність установ лісового господарства в умовах сьогодення формулюється інвестиційно-інноваційними методами, що зумовлює розвиток дієвого процесу господарювання зі збільшеною інфраструктурою діапазону додаткових послуг. Впровадження високого ступеня інформаційно-облікового забезпечення керування доходами, дублювання перспективи та оцінювання змарнованих можливостей з приводу здобуття очікуваного рівня прибутковості лісгосподарської галузі в цілому набуває першочергової актуальності в даному контексті. Таким чином ключову роль займає необхідність у першочерговому покращенні облікового аспекту з приводу ділянки доходів від основної діяльності лісгосподарської зайнятості з метою забезпечення далеко досяжного рівня рентабельності бізнес-процесів [22].

Облікові реєстри у яких висвітлюються господарські операції з обліку доходів та фінансових результатів, умовно можна відобразити у вигляді таблиці. На рисунку 2.6 схематично показано систематичність облікових приміток при Журнальній формі обліку



Рис. 2.6. Загальна схема Журнальної форми обліку.

Первинними документами коли доходи та фінансові результати обліковуються на рахунках являються рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, порівняльні відомості, довідки бухгалтерії, договори, акти приймання-передачі та інші [34].

Рахунок-фактура вважається первинним документом, коли він вміщає у собі обов’язкові реквізити, відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” і за умови, що він оплачений. Вона застосовується коли оформляються операції з надання робіт, послуг.

Товарно-транспортна накладна застосовується тоді, коли вантаж перевозять стороні особи на підставі договорів на перевезення і в результаті показують його у вигляді доходу.

Укладання договорів в структурі активів чи зобов’язань не викликає змін, проте фактично фіксує уже ту операцію, що відбулась, тому являється підставою для відображення операцій в обліку.

Обліковим реєстром, обліку доходів та фінансових результатів, у якому підсумовується інформація про зайнятість установи ДП “Івано-Франківський

лісгосп” в цілому виступає Журнал 6, схвалений Міністерством фінансів України. Однак цей Журнал не повною мірою вдовольняє користувачів, оскільки показує тільки оповіщення облікового типу і не цілком придатний для аналізу та управління. Отож, доречно покращити цей журнал, конкретно відображувати в аналітичних даних суми, котрі входять до доходів за Податковим кодексом України [1]. Це дасть можливість надавати поради керівництву щодо підготовки документації за певним видом діяльності, підготовки аналітичних даних для укладання рішень управлінським персоналом, а не тільки мінімізує роботу бухгалтера при заповненні Декларації з податку на прибуток. Крім того, у Журналі 6 до аналітики доречним є внесення інформації по доходах від затримання діяльності, що зробить діяльність бухгалтера легшою у момент заповнення нової форми звіту про сукупний дохід, де цю інформацію необхідно надавати.

Відокремлені частини доходів фірми лісового господарства, такі як інші операційні доходи, дохід від участі у капіталі та інші фінансові доходи скупчують свої дані у розділі II Журналу 6. Також підсумовування фінансових результатів діяльності установи висвітлюється у фінансовій звітності, а саме в Звіті про фінансові результати форми № 2. Він відображає результати діяльності установи на протязі певного періоду. Звіт являє собою чотири розділи, перший і ключовий розділ це саме статті про фінансові результати, потім сукупний дохід, елементи операційних витрат та розрахунок показників прибутковості акцій. Форма №2 “Звіт про фінансові результати” подається за підсумком року та щоквартально. Через те що, доходи потрібно розглядати водночас із витратами, то правильним буде і направлена увага на те, у якому реєстрі фіксується інформація про витрати установ.

Журнали 5, 5А “Облік витрат” виконує функцію змалювання витрат, які пов’язані безпосередньо із лісовою промисловістю. Поточний журнал-ордер ведуть у двох можливих варіантах: облік виробничих витрат із використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності” – Журнал 5 та облік витрат із

використанням рахунків класів 8 “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності” – Журнал 5А.

На основі цих та багатьох інших документів складається Головна книга, оборотно-сальдова відомість, баланс, що і є підставою для складання форми №2. Головна книга виступає регістром синтетичного обліку, у ній представлені залишки на початкових етапах та кінцевих етапах звітного періоду й, окрім цього, обороти за дебетом та кредитом відповідних рахунків. В результаті у Головну книгу, із джерел Журналу № 5 та Журналу № 6, переносяться підсумки розкриття ключових аспектів обліку фінансових результатів діяльності лісового господарства та інформація про сферу дослідження [18].

Поєднання синтетичних та аналітичних записів між собою є в основі скомбінованих регістрів систематичного обліку. Відповідним чином використання аналітичних реєстрів сприяє виготовленню системи оперативного одержання хронологічних та синтетичних відомостей чи ознак синтетичного та аналітичного обліків разом, що зменшує навантаження облікової роботи за реєстрації і передбачає достовірне уявлення про виконанні операції установи ДП “Івано-Франківський лісгосп”.

Вивчаючи специфіку укладання бухгалтерських регістрів за рахунками обліку доходів та фінансових результатів на фірмі лісового господарства можна розробити певні макети аналітичних відомостей з урахуванням всіх аналітичних даних про доходи та фінансові результати основної діяльності підприємства. Відомості є дієвими засобами підсумування касових звітів господарства, а їхнє використання надає сприятливі умови для зрівняння в динаміці надходження плати за реалізовані послуги.

Зіставлення щомісячної звітності із нагромадженими з початку року плановими даними зобов’язане проводитись на всіх великих підприємствах. Це зумовлено в першу чергу з тим, що менеджмент вищих рівнів управління весь час мусить володіти інформацією про доходи, витрати й фінансові результати заради неупередженого пояснення можливих причин відхилень від плану[32].

Для того, щоб дохід було визнано повинно відбутись не тільки надходження активу чи зменшення зобов'язань, а й фінансовий підсумок цих подій, у ролі якого передбачено збільшення власного капіталу, не беручи до уваги внески учасників. Дохід висвітлюється в бухгалтерському обліку у загальній кількості справедливої вартості активів, які одержані. В бухгалтерському обліку роль доходів поділяється за специфікацією визнання в фінансовій звітності на доходи звітного та майбутніх періодів. На рисунку 2.7 показано види доходів та їх визнання у фінансовій звітності.

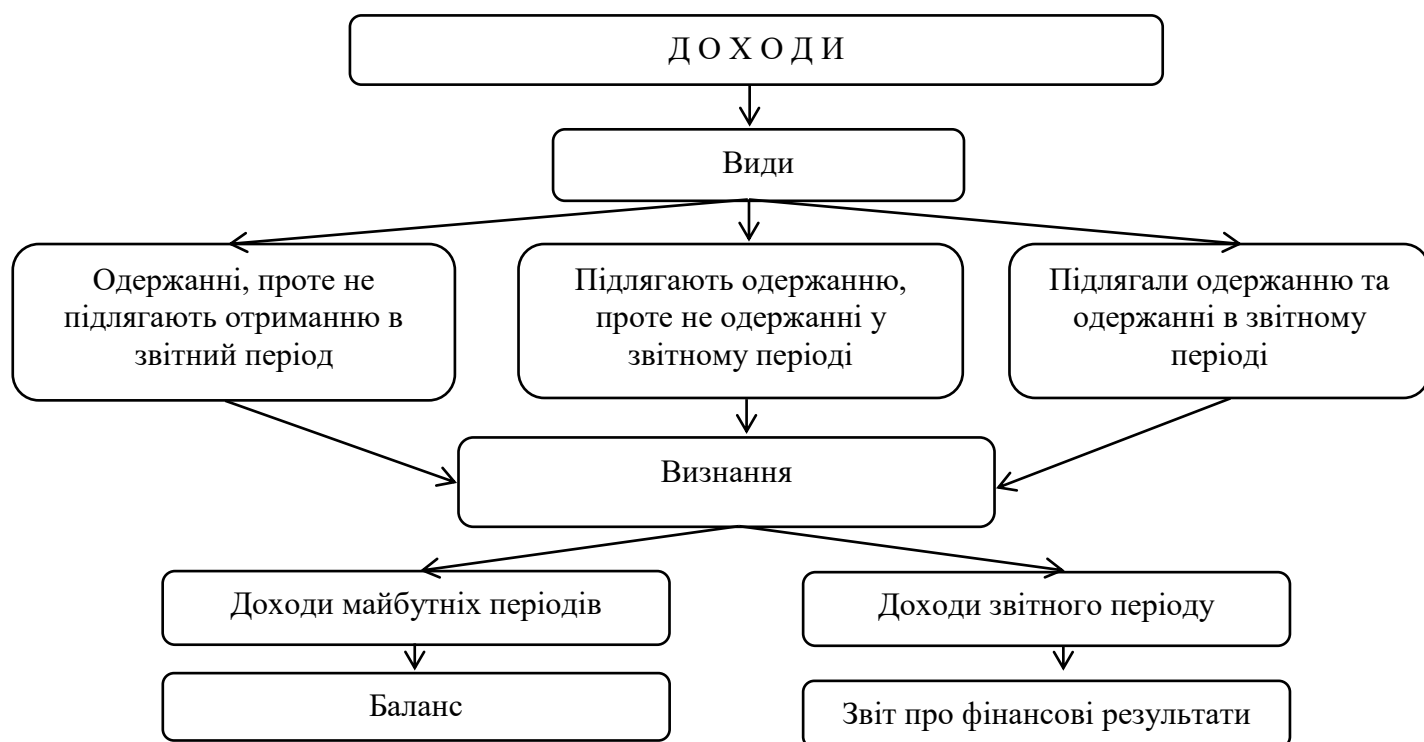


Рис. 2.7. Визнання та відображення доходів в фінансовій звітності.

Щодо обліку фінансових результатів, то всім відомо, що наукової проблеми із їхнім визнанням не існує, адже головною ціллю будь-якого підприємства є прибуток, який відображається у фінансовій звітності, хоча його визначення і трактується у різних джерелах по-різному. Під бухгалтерським прибутком трактують фактичний приріст власного капіталу на протязі звітного часу, котрий визнається згідно даних бухгалтерського обліку. Техніка його підрахунку розроблена і відпрацьована багато років й напрямлена на те, щоб власники, котрі відлучені від управління установою, мали можливість одержати правдиву інформацію про прибуток, на частку його вони заслуговують, а точність

інформації була підтверджена зовнішньою аудиторією. Причиною цього є те, що в бухгалтерському обліку показуються тільки ті доходи та витрати, що можна точно визначити й обчислити. Фінансовий результат являється досить складним та багатовимірним процесом. Інформування щодо підсумку діяльності показується в фінансових звітах установи та є масовою інформацією задля формулювання рівня ліквідності, здатності установи сплачувати коштів за зобов'язанням та фінансової стійкості установи, і являється ключовим носієм інформації для можливих партнерів [22].

Розглянувши облікові реєстри обліку доходів та фінансових результатів, ми з'ясували що вони є підставою для ведення форми №2 “Звіту про фінансові результати”, тому доцільним буде провести аналіз цієї форми, порівнявши темпи росту та визначити відхилення звітного року до попереднього. Додаток Г.

Отже, доцільне упорядковування обліку доходів та фінансових результатів в обставинах комплексного характеру являється цінною часткою точно побудованої та змістовно наповненої організаційної структури керування установою лісового господарства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1 Особливості обліку доходів і фінансових результатів в умовах автоматизованого робочого місця бухгалтера

Сучасні тенденції й послуги у бухгалтерському обліку на даний момент дають право підняти якість роботи, урізати витрати часу, полегшати розрахунки, доцільно налагоджувати обліковий процес, документообіг тощо. Комп'ютеризація обліку окреслює винаходження чи вибір програмного забезпечення, котре дає право здійснювати та контролювати перебіг організації бухгалтерського обліку у автоматизованому розпорядку. Також аналізування комп'ютеризації бухгалтерського обліку може здійснюватись із діянь облікового процесу і праці обліковців.

В цілому, принадами комп'ютеризації облікової роботи являється мобільність та миттєвий пошук чи формування первинної документації обліку доходів та фінансових результатів, нагромадження облікових даних та змога їх багаторазового застосування, право користування аналітичними й синтетичними рахунками обліку доходів та фінансових результатів, змога вибрати ПЗ із мізерними витратами на покупку та обслуговування, організація облікових реєстрів й форм звітності, зручність зберігання документів в архіві. Комп'ютеризація значною мірою впливає на зміну й техніку систематизації праці облікових робітників. Це обумовлено, на сам перед, закріпленням за кожним обліковим працівником автоматизованого робочого місця (АРМ), кожне з яких виконує функцію розв'язку деяких облікових завдань. В обліку доходів та фінансових результатів АРМ бухгалтера вимагає започаткування технології обробки інформації щодо введення даних, сформування первинної документації, контроль вхідних даних, складання форм вихідних документів, контроль вихідних даних й визначає участь при цьому бухгалтерів, секретарів, комірників, керівників та інших спеціалістів [28].

Особливістю обліку доходів й фінансових результатів в мовах автоматизованої облікової системи виступає процедура, у котрій інформаційний перебіг бухгалтерського обліку автоматизований внаслідок вживання професійних методів опрацювання інформації, які використовують сукупність обчислювальних, комунікаційних, інших технічних прийомів, задля одержання та передачі інформації, потрібну фахівцям-бухгалтерам для реалізації функцій управлінського і фінансового обліку.

Теперішній період функціонування економічної системи розкривається збільшенням інформаційного завантаження управлінського персоналу та робітників бухгалтерії, який має потребу в ознайомленні організаційних форм здійснення бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів. Облік та контроль доходів та фінансових результатів, які повинні задовольнити всі групи регулювання оперативною і деталізованою інформацією, скоро відреагувати на переміни нормативної бази, відмінність від спроектованих даних діяльності вимагають суттєвих змін в позиції реформування національного бухгалтерського законодавства. Саме через це із ціллю удосконалення організації роботи на підприємстві потрібно застосовувати новітні методи управління та вводити у дію комплексну автоматизацію облікової та управлінської діяльності, що складає базу новітніх інформаційних технологій. Як показують наукові видання та праці вчених, що вивчали облік доходів та фінансових результатів, в основі повної або часткової регламентації залишаються питання проектування комп'ютерних технологій, розробка оптимальної бази даних задля установ, автоматизованого робочого місця (АРМ) бухгалтера, взаємозв'язку мережі із АРМ бухгалтера [38].

Більше десятки пакетів програм, які весь час оновлюються та покращуються, є запропонованими на ринку програмних продуктів України задля комп'ютеризації бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів. Альтернатива вибору програмного забезпечення із безлічі запропонованих на сьогодні для автоматизації здійснення обліку доходів та витрат, а в результаті й формулювання фінансових результатів та укладання

звітності в певній мірі підпорядкований фінансовим можливостям установи та об'ємів спроектованої автоматизації, тому прогнозує оцінку максимально раціонального ставлення до впровадження автоматизованих облікових систем. Запроваджено чотири основних підходи до розв'язання такої проблеми (рис. 3.1).

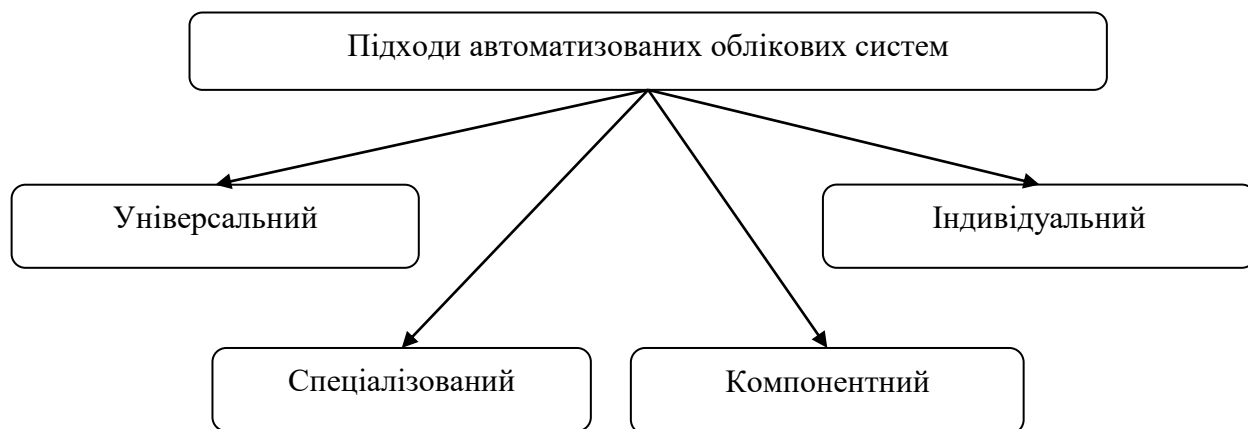


рис.3.1 Схематичне зображення основних підходів до автоматизованої системи

В рахунок універсальних рішень включають програмні продукти, які виконують роль автоматизації найтипівіших процесів: сформування та опрацювання первинної документації обліку доходів та фінансових результатів, формування звітів, облік господарських подій установи. Всеохоплюючі системи застосовуються задля опрацювання найзагальніших та поширених завдань бухгалтерії. Вони використовують вже звичні підходи у здійсненні бухгалтерського обліку доходів, витрат та фінансових результатів на ПК: бухгалтер опрацьовує журнал операцій, у якому ведуться проведення, й під час цього можливе ведення й кількісного, систематичного та аналітичного обліків доходів та фінансових результатів. На фірмі дані з журналу операцій програма згруповує у внутрішні та зовнішні звіти. Цінова категорія таких програм не є високою, проте не рідко обов'язковою є адаптація програм до кожної установи індивідуально.

Спеціалізований підхід обліку доходів та фінансових результатів показує собою опрацювання програмного забезпечення у відповідності щодо характеру зайнятості установи. Він, в основному, включає рішення як більше загальної

спеціалізації, проте закріплений за визначеними ділянками роботи підприємства, так і вузької – за родом зайнятості.

Компонентний підхід окреслює покрокову автоматизацію облікового процесу доходів та фінансових результатів у заданій черговості: будова, нарахування заробітної плати, розрахунки із дебіторами і кредиторами. Подібний підхід цікавий для дрібних і середніх фірм, котрі мають задум розкручувати діяльність у недалекому майбутньому, й для тих, хто не наслідуються одразу ж закупити комплексну систему.

Індивідуальний підхід направлений на забезпеченого покупця. Першість цього підходу передбачувана: програма буде опрацьована розробником саме в такій подобі, у якій клієнт хоче її побачити. Однак така програма завжди дорожча, аніж серійний продукт, тому він застається прерогативою для більших установ.

В залежності від обрання найбільш відповідного рішення щодо автоматизації обліку доходів, технологія комп'ютерного опрацювання облікових даних з ціллю визначити фінансові результати відрізняється у багатоманітних програмах з автоматизації бухгалтерського обліку, однак в більшості програм сформульована в складі компонент виробництва й збуту продукції.

Співпрацівники відділу бухгалтерії мусять контролювати утворення доходів, витрат й розрахунків фінансових результатів на етапах як первинного, так й поточного і фінального обліку, що визначає доступ до загальної облікової інформації в рубежі документообороту, схваленої головним бухгалтером [27].

Результативний контроль доходів, витрат й фінансових результатів у автоматизованому порядку управління фірмою не здійснюється без доцільної організації довідників. Довідник структурних підрозділів дає можливість поєднувати витрати та доходи з поодинокими центрами відповідальності, саме через це й підсумовуються у такому перетину фінансові результати. Вагомої ролі у ході оволодіння кодами структурних підрозділів набуває скоординування з принципами моделювання, яке мусить забезпечити формування потрібної інформації не тільки із роллю її обліку, а й управління установою.

Витрати та доходи лісогосподарських формувань відрізняються в підпорядкуванні від широкої номенклатури основної й вторинної продукції, шляхів реалізації, різновидів робіт чи наданих послуг цехами побічного виробництва, що виконують роботи основного виробництва тощо. Через те, що номенклатура типів продукції лісового господарства є доволі різною, а її виробництво має необхідність в здійсненні типових робіт, то витрати та доходи слід досліджувати не тільки за центрами їхнього зародження та відповідальності, й а в різновиді типів виробництва та здійснених робіт і послуг. Роботи й послуги виконуються робітниками усіх структурних підрозділів лісогосподарських установ. В цілому вони започатковують технологічний процес, який розкриває, котрі операції можна висвітлювати у первинній документації на основі відомостей про кількісні вимірники виробництва й властивості їх подальшого обліку, класифікацію доходів і витрат з ціллю повсякденного нагромадження й контролю в перетині центрів відповідальності. Аналізуючи дані міркування, вважається, що будова кодів рахунків з обліку доходів, витрат та фінансових результатів за видами діяльності має такий вигляд (рис. 3.2):

XXX.X.X.XX.XX.X

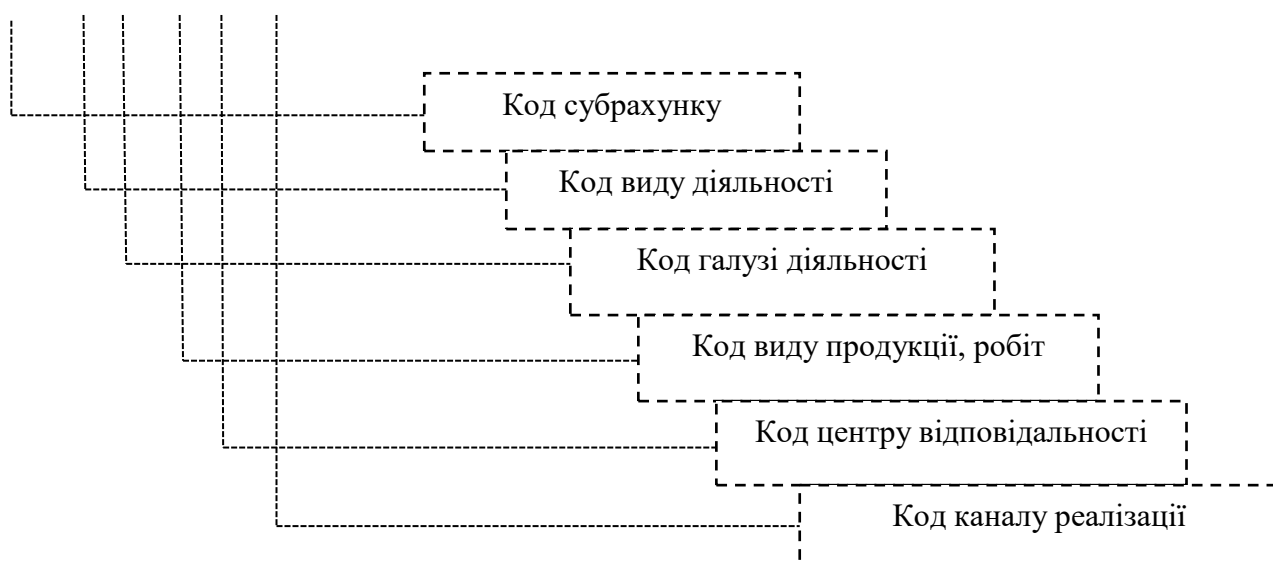


рис.3.2 Структура кодів доходів, витрат та фінансових результатів за видами діяльності в автоматизованій системі управління

Для трактування доходів, витрат й фінансових результатів за видами діяльності відповідно потрібен код виду діяльності. Запропонована структура кодів рахунків за видами діяльності збільшить перспективу поточного та оперативного обліку та контролю фінансових результатів. Так як підрахунок фінансових результатів в автоматизованій процедурі управління являється технічним процесом, то запропоновані коди рахунків зобов'язані проставлятися автоматично в реєстрах обліку та формах первинних документів, що включають кореспонденцію рахунків. Неправильним буде припиняти упорядкованість заповнення форм цих документів, адже розкриття сутності фінансових результатів прогнозує завершення цілого облікового циклу установи, і відповідно заповнення чималої чисельності документів. Впровадження реквізитів типових форм первинної документації, відповідно до дослідженої структури організації автоматизованого обліку, доручено працівникам сервісу основного, промислового або допоміжного виробництв, а на директорів відповідних служб – контроль за їх складанням [27].

Сукупність завдань “Зведений облік та звітність” закінчується в ході автоматизованого утворення облікової інформації про фінансові результати. Облік фінансових результатів установи контролюється як зовнішнім так і внутрішнім контролем, із застосуванням підсумків зведеного аналітичного та синтетичного обліку. Співробітникам бухгалтерії в цей момент доручають обов'язки контролю здійснення усіх облікових завдань [28].

Отож, система опрацювання облікових даних про доходи, витрати і фінансові результати в умовах автоматизованого робочого місця бухгалтера допускає задоволення точної деталізації доходів та витрат з ціллю передбачення фінансового результату, налаштовує введення системи нормативного обліку витрат із зважанням на відхилення від спроектованих параметрів діяльності, допускає продуктивне виконання процедури внутрішнього контролю фінансових результатів.

3.2. Облік доходів та фінансових результатів за міжнародними стандартами

Теперішній етап прогресу бухгалтерського обліку й фінансової звітності направлений на використання міжнародних стандартів. Позаяк впровадження вітчизняного облікового порядку до широковживаних на міжнародному рівні засад являється належною умовою її всесвітньої інтеграції, тісної взаємодії й партнерства із іноземними країнами, збільшення зовнішньоекономічних взаємовідносин національних установ та спрощення їхнього зв'язку із зарубіжними інвесторами й партнерами. Насамперед це має відношення до обліку та встановлення в фінансовій звітності відомостей про доходи та фінансові результати підприємства. Оскільки застосування МСФЗ дає можливість фірмам, котрі зацікавлені в інтересах бізнесу на міжнародному ринку, надавати заінтересованим сторонам відкрити, дохідливу та неупереджену інформацію щодо доходів, витрат, і як підсумок, фінансові результати діяльності на протязі. Звітність відповідає за порівняння ознак різноманітних суб'єктів господарювання, незважаючи на те, на якій прощі проводиться господарська діяльність, та користується великою довірою зі сторони потенційних партнерів й інвесторів, адже вона утворюється відповідно до МСФЗ та різниться досяжністю, точністю та високою інформативністю для користувачів [40].

Належні стандарти бухгалтерського обліку являються концептуальною базою для проявлення у бухгалтерському обліку відомостей про доходи та фінансові результати і висвітлення їх в фінансовій звітності. В умовах сьогодення вони нагромаджують ознаки глобальних стандартів, являють складову міжнародної фінансової реформи та зберігають доступність як основу структури більш гнучкої глобальної інфраструктури [19].

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) дотримуються або допустимі для застосування у 138 країнах, а їхнє дотримання в обов'язковому порядку вимагається у більшості країн, що входять до Великої двадцятки.

В Україні, яка бажає об'єднатися з європейською спільнотою, використовувати міжнародні стандарти мають право усі установи, задля складання фінансової звітності. Перехід на міжнародні стандарти фінансової

звітності для багатьох керівників підприємств є досить доречним, так як для окремих господарюючих суб'єктів використання цих стандартів носить обов'язковий характер.

Методична база виникнення та визнання в бухгалтерському обліку доходів та фінансових результатів характеризує НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5] та П(С)БО 15 “Дохід”. В міжнародній діяльності висвітлення доходів, витрат і фінансових результатів регулюється МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [10], МСБО 18 “Дохід” [9], Концептуальною основою фінансової звітності, МСФЗ 15 “Дохід за договорами з клієнтами” [11]. В процесі вивчення проведено аналогію порядку законності, оцінювання й висвітлення в звітності витрат, доходів та фінансових результатів за національними та міжнародними стандартами задля розкриття винятковостей понять та виявлення їх призначення у системі бухгалтерського обліку. В таблиці 3.1 показана загальна характеристика зіставлення обліку доходів за П(С)БО та МСФЗ.

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика сутності доходів за П(С)БО та МСФЗ

Доходи	
П(С)БО	МСФЗ
<i>Регламентуючі стандарти</i>	
НП(С)БО 1, П(С)БО 15	МСБО 18; МСФЗ 15
<i>Визначення</i>	
Збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком його зростання за рахунок внесків власників).	Збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу (за винятком збільшення, пов'язаного зі внесками учасників).
<i>Визнання</i>	
Під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.	Визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань.
<i>Класифікація</i>	
Визначена з поділом на доходи операційної, фінансової та іншої діяльності.	Доходи від звичайної діяльності, прибуток від інших операцій.

Як показує таблиця 3.1 спільних рис, нащод визначення та визнання доходів, у національних та міжнародних стандартах багато. Однак, є і багато відмінностей, так от наприклад щодо класифікації доходів. Це питання належить до запитів професійного судження бухгалтерів. В такому випадку установи виділяють окремі статті доходів на індивідуальний розсуд опираючись на свій досвід, доцільність, суттєвість й цілковите розкриття інформації про власну діяльність. Розбіжності між визнанням та оцінкою доходів зумовились тим, що змінились підходи до обліку доходів за міжнародними стандартами. Ухвалення МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами” – це результат роботи інститутів МСФЗ та GAAP на протязі 10-ти років. Ціллю даного стандарту являється встановлення принципів, котрі установа зобов’язана застосовувати, щоб доводити до відома користувачів фінансової звітності інформацію, яка для них є корисною, щодо величини, часу й невизначеності доходів [11].

Значною розбіжністю за національними та міжнародними стандартами, щодо обліку доходів, являється те, що в момент визнання доходу за національними стандартами застосовують так звану концепцію доходу, а за МСФЗ – концепція зміни активів чи зобов’язань, за котрою суб’єкт господарювання признає дохід, в момент забезпечення зобов’язання нащод виконання, передаючи товар клієнтові. Привілеєм МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами” виступає те, що в стандарті є трактування як доходу, так і виручки, в той момент як за НП(С)БО це трактування показано не в П(С)БО 15 “Дохід”, а в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Ключовою відмінністю у визначені поняття доходу за національними та міжнародними стандартами є те, що в МСБО 18 “Дохід” наголошують про те, що дохід має бути одержаний протягом звітного часу [9].

Вагомою складовою у роботі підприємств є точна організація обліку фінансових результатів. Її головними завданнями виступає забезпечення достовірного визначення, правдиве оцінювання результатів діяльності і доходів, їхнє безпомилкове та цілковите документальне оформлення, своєчасне

висвітлення в реєстрах, контроль за точним трактуванням фінансового результату [19].

Методологія висвітлення та формування даних про фінансові результати в державі описує НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [5]. Відокремленого стандарту у міжнародній діяльності не передбачено, проте звітна форма, встановлена МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [10], називається по-іншому – Звіт про прибутки та збитки. Окрім назви, згадані звіти різняться за формою та змістом (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2.

Порівняння національного та міжнародного стандартів з регулювання порядку складання Звіту про фінансові результати

ОЗНАКА	НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансових звітів” [5]	МСБО 1 “Подання фінансових звітів” [10]
Визнання статей та їх відображення у звіті	Визначається порядок оцінки, визнання, відображення в Звіті доходів, витрат, розподілу витрат за періодами	Порядок визнання доходів і витрат не передбачено, заборонено згортати статті доходів і витрат. Визначено, що Звіт про прибутки та збитки має містити певні рядки. Чіткі вказівки щодо заповнення звіту відсутні.
Відображення витрат	Розділ I містить інформацію про витрати за видами діяльності, у розділі II “Елементи операційних витрат” відображаються витрати за елементами	Передбачено два варіанти представлення витрат у звіті (або за елементами, або ж за видами діяльності). Вимагається надання пояснення щодо невідповідності суми за елементами та суми витрат за видами діяльності.
Розрахунок показників прибутковості акцій	Передбачено розділ III Звіту “Розрахунок показників прибутковості акцій”, порядок розрахунку показників чистого (скоригованого) прибутку на одну просту акцію визнається відповідно до П(С)БО 24 “Прибуток на акцію”	Визначено, що підприємство має розкривати або у Звіті про прибутки та збитки, або у Примітках до річної фінансової звітності суму дивідендів на акцію, оголошену на період, який охоплює фінансова звітність.
Вимога суворого дотримання стандартів	Немає можливостей відступу від П(С)БО	Можливий відступ від вимог МСФЗ, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоречним.

Як можна побачити з таблиці 3.4 наші національні стандарти обліку фінансових результатів значною мірою відрізняються від обліку за міжнародними принципами. До прикладу, МСБО 1 “Подання фінансових звітів” не показує визнання статей доходів й витрат та їхнього висвітлення у звіті, навідміну від національного положення [10]. Як вже відомо, точно висвітлення поняття “фінансовий результат” у положеннях не визначено. Проте, надано інформацію про прибутки та збитки звітного періоду. Опрацювання іноземного досвіду показує, що у міжнародній практиці цей Звіт про прибутки та збитки представлений двома формами – одноступінчастою, тобто окремо згруповані всі доходи та витрати, а чистий прибуток формулюється як різниця між ними та багатоступінчастою, така що припускає систематичне зіставлення належних доходів та витрат; за таких обставин чистий прибуток формулюється в ході послідовних розрахунків. Підприємства України ж використовуюють останню форму, яка широко використовується у міжнародній практиці [20].

Зі сторони МСФЗ сказано, що доходи не дорівнюють прибутку. Це варто враховувати при перекладі міжнародних стандартів та вивчаючи відповідність національних П(С)БО до них.

Виходячи з того, що у міжнародних стандартах норми до форм фінансової звітності подані в МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, слід розглянути його детальніше. Напротязі довгого періоду Звіт про прибутки та збитки ґрунтувався на підході “доходи – витрати”, в базі якого представлено модель “витрати – випуск”: суб’єкт господарювання зобов’язаний визнавати усі статті доходу й витрат, не враховуючи випадки коли МСФЗ дозволяє інше. Окрім Звіту про прибутки та збитки суб’єкти господарювання мають показувати інформацію про інший сукупний дохід, тобто цей звіт збудований на концепції бухгалтерського прибутку [10].

На підставі аналізування наукової літератури з’ясовано, що вимогам сьогодення нащод обліку доходів й фінансових результатів в повному обсязі відповідають міжнародні стандарти фінансової звітності.

Привілегії МСФЗ 15 “Дохід від договорів із клієнтами” є такі:

1) Стандарт представляє універсальну модель засвідчення виручки, котра може використовуватись в будь-якому бізнесі, для різноманітних видів діяльності та сфер, для товарів, продукції, робіт, послуг та ін.

2) МСФЗ 15 конкретно формулює критерії визнання виручки для різних обставин здійснення контрактних зобов'язань.

3) Виняткову увагу присвячено визначенню ціни як основи для наступного визнання виручки в загальному за контрактом, так і виручки щодо окремих компонентів контракту. В П(С)БО 15 цінам наділено замало уваги [6].

4) Стандарт охоплює не тільки подання загального підходу визнання виручки, а і поглиблений алгоритм, що помітно полегшує порядок його безпосереднього застосування.

5) Дає можливість розв'язати проблеми координування норм стандартів із обліку виручки, котрі визначені у МСФЗ і в порядку стандартів США – GAAP/USA. Представлена одна, покрокова модель визначення виручки, котра дає можливість покращити систему обліку й порядок укладання даних про виручку у фінансовій звітності. Достатній ступінь конвергенції МСФЗ й GAAP/USA у розрізі обліку виручки й висвітлення її у фінансових звітах дає шанс збільшити зіставність даних звітності, що, безперечно, є провідним й перспективним [11].

Щодо обліку доходів та фінансових результатів положення міжнародних стандартів більш глибокі, вони допомагають збільшенню аналітичності, точності та дохідливості інформації, що виникає у бухгалтерському обліку й висвітлюється в фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Доречним було б додати зміни до П(С)БО 15 “Дохід” та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансових звітів” задля їхнього наближення до міжнародних стандартів обліку.

Пріоритетом обліку доходів та фінансових результатів за міжнародними стандартами в першу чергу є те, що вони задовольняють точне укладання критеріїв визначення доходів в різнобічних ситуаціях. Як показує Міжнародна практика, звітність, утворена згідно із МСФЗ, відзначається високою інформативністю для користувача. Опрацювання МСФЗ дає можливість компаніям, в тому числі і українським, котрі мають зацікавленість на

міжнародному ринку, надавати можливим та наявним інвесторам, кредиторам та іншим зацікавленим особам наскрізну інформацію про свою діяльність, зокрема це відноситься до інформації щодо фінансових результатів [20].

3.3. Зарубіжний досвід формування та обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності

В зарубіжних країнах професійні дослідження кращих свідчень організації обліку доходів та фінансових результатів дають право у найближчому часі практично використовувати їх у нашій державі, засвідчувати, із зваженням на загальнонаціональні звичаї, відповідну діяльність бізнесу й підприємництва.

Всесвітній процес глобалізації плавно запроваджує переміни у всіх аспектах економічного функціонування на рівнях макроекономіки і мікроекономіки. Започаткування загального фінансово-інформаційного порядку спонукає до зміни вимог, котрі виносяться перед обліком доходів та фінансових результатів. Одним із основних міжнародних процесів, що трапляється в теперішній час у світі – це ухвалення національних систем обліку доходів та фінансових результатів й фінансової звітності різноманітних країн.

Процес росту глобалізації в світі організовує економічні передумови опрацювання та запровадження широковживаних стандартів до ведення обліку доходів та фінансових результатів й здійснення підготовки фінансової звітності. Започатковані національні моделі обліку доходів та фінансових результатів, а також звітності не завжди гарантують висвітлення міжнародних господарських явищ та методів і не утворюють обставини для взаємного обміну економічною інформацією [25].

Облік доходів та фінансових результатів формулюється у середовищі, в якому здійснює свою діяльність. В зарубіжних країнах принципи організації обліку доходів та фінансових результатів неабияк різняться між собою. Такі відмінності визначені як наявністю різних форм господарської роботи, так і дією на практику обліку зовнішніх факторів.

В зарубіжному розпорядку обліку ключовим моментом та ціллю являється визначення фінансового результату, що висвітлює ефективність застосування вкладеного власником капіталу. В такому разі прибуток пояснюється як частина власного капіталу, іншими словами його приріст на протязі деякого періоду часу; виробничі ресурси аналізуються за терміном повернення в них коштів, що інвестувалися, а не за їхнім місцем в ході розширеного відтворення. В іноземній практиці можливе застосування трьох методів трактування фінансового результату. Найважливіший з-поміж них – метод «витрати — випуск», що опирається на принцип В. Леонтьєва. Інший метод базується на формулюванні балансу: сума власного капіталу та зобов'язань рівняється активу. Третій – характеризує фінансовий результат як переміну розцінки чистих активів на початок та кінець звітного часу. Задля вирахування фінансового результату за усіма методом визначено конкретні моделі в планах рахунків, котрі, так само зв'язані із будовою фінансових звітів.

Порівнявши фінансовий результат, вирахований за окремо по кожному методу в розрізі однієї установи протягом звітного часу, то результати розрахунків очевидно, що будуть значно відрізнятися.

Перший метод, технічно зображають як різницю між сумами надлишків активних і пасивних рахунків, за яким фінансовий результат вираховується методом вилічення із вартості активів власного капіталу та зобов'язань. Такий метод має місце тому, що всі рахунки доходів та витрат закриваються датою складання балансу та не мають залишків. Зокрема, порівняння фінансового результату, вирахованого за методом першим та методом третім, дає змогу перевірити точність обліку. Прибуток вираховано правильно, якщо ж результати обох розрахунків відповідають одне одному[26].

Найважливішим способом формулювання фінансового результату на фірмах країн закордону являється спосіб, що базується на порівнянні доходів та витрат, тобто третій. Для установ малого бізнесу у випадках спрощеного оподаткування застосовують перші два способи. Який завгодно користувач фінансової звітності має право застосовувати ці способи з аналітичною метою.

Можна розглянути винятковість визначення фінансових результатів на прикладі таких країн, як Франція, Швейцарія, Молдова, США.

На французьких підприємствах формулювання фінансових результатів здійснюється двома способами за відомостями фінансової бухгалтерії:

- лінійним, в момент зіставлення випуску товарів із попередніми витратами і висвітлюється новостворена вартість із підсумком суми найближчої її деталізації;

- прикладом бухгалтерського рахунку, де у дебеті висвітлюється експлуатація на рівні підприємства, тобто витрати, а випуск продукції, тобто реалізація показується в кредиті.

В процесі підрахування витрат експлуатації та фінансових витрат визначається узагальнюючий результат зайнятості підприємства за французьким варіантом. Експлуатаційними являються різновиди діяльності, які визначені статутом фірми: транспортна, виробнича, будівельна, торгівельна та інші. Різновид діяльності, що відноситься до фінансового та банківського обслуговування установи представляє собою фінансову діяльність.

Ключовими властивостями трактування фінансового результату за методом “витрати — випуск” є:

- правильне формулювання новоствореної вартості за відомостями фінансової бухгалтерії;

- розкриття сутності фінансового результату діяльності установи без розрахунку фактичної собівартості випущеної, відвантаженої та проданої продукції;

- за підрахунками фінансової бухгалтерії опрацювання матриці «витрати — випуск» і на підставі неї з’ясування новоствореної вартості.

Як наслідок це суттєво знижує трудомісткість бухгалтерських робіт, покращує оперативність та контроль фінансових органів значно збільшується. В Плані рахунків Франції, який поширюється на усіх, результат формулювався у розрізі трьох видів діяльності: фінансовій, поточній та екстраординарній.

Економічна взаємозалежність між фінансовою та управлінською бухгалтеріями в межах французьких установ реалізовується за сприянням професійних рахунків, котрі виконують функцію висвітлення залишків ресурсів, а також витрат та виручки від реалізації протягом певного проміжку часу, із фінансової в управлінську бухгалтерію. Як наслідок бухгалтерія, яка організовується за методом “затрати – випуск”, застосовує чотирьохкратний принцип висвітлення на рахунках господарських операцій. Згідно до цього виокремлюють чотири різні методи формулювання фінансового результату.

Так як і в інших країнах у Швейцарії, однією ключовою метою діяльності є одержання прибутку, який обумовлюється методом звірки доходів та витрат. Витрати виробництва охоплюють накладні витрати, за винятком адміністративних й комерційних витрат. Базою оподаткування прибутку являється чистий дохід, виправлений на суму витрат, котрі виходять за межі загальноприйнятої практики бізнесу. В основному, податкове коригування охоплює розкриття прихованих резервів з подальшим зарахуванням до складу доходів. При розрахунку суми податків обчислюються збитки, що піддаються до сплати в найближчому часу, на протязі періоду від двох до семи років. До того ж, податки напряму підпорядковані показникам прибутку на власний капітал. Капітал та резерви є складовою оподатковуваного власного капіталу, та знаходять своє відображені в звітності, та прихованих резервах [26].

Досить незвичайним є спосіб трактування фінансового результату в Молдові. В цій країні фінансовий результат визначається тільки розрахунковим шляхом, це відбувається зіставленням сум усіх рахунків доходів та витрат не проводячи бухгалтерських записів, так як на протязі року суми із рахунків витрат та доходів не піддаються взаємопогашенню. Беручи до уваги те, що податок з доходу так само є різновидом витрат, у балансі фіксується чистий прибуток (збиток). Лише у кінці звітного часу фінансовий результат формулюється системними записами. Проте застосовувати тільки рахунки доходів та витрат не в змозі, так як їх доволі багато. Через це суми із вказаних рахунків описуються на

спеціальному рахунку 351 “Підсумковий результат” і на кінець року переміщаються на рахунок 333 “Чистий прибуток (збиток) звітного періоду”.

Досить визначним є досвід здійснення обліку іноземної країни США. Певна лінія особливостей визначає облік цієї країни, а саме: загальний облік направлений на оперативне призначення фінансового результату; формулювання фінансового результату здійснюється на рівні групування витрат за елементами із точним висвітленням додаткової вартості.

В США передбачені професіональні плани рахунків, які включають спеціальні класи, що організовують облік витрат за елементами. У штатах нерідко застосовуються два технічні терміни на рахунок регулюючих проводок, котрі з’язані із висвітленням в обліку доходів та витрат (табл.3.3)

Таблиця 3.3

Значення налічуваних і відкладених доходів/витрат в США

Терміни	Формулювання	Зразок
Вирахувані доходи	Дохід зачислений, проте ще не одержаний чи не зареєстрований	Послуги надані до одержання оплати
Вирахувані витрати	Витрати, поки не виплачені чи ще не зареєстровані, які мали місце	Плата зачислена робітникам, однак ще не виплачена
Відстрочені доходи	Дохід одержаний заздалегідь, проте не нарахований	Плата за оренду одержана як передоплата
Відстрочені витрати	Витрати виплачені заздалегідь, проте ще не мали місце	Страхова премія виплачена заздалегідь

Одним із принципів бухгалтерського обліку, який регулює визначення прибутку є принцип реалізації. Цей принцип засвідчує, якщо дохід є заробленим в звітному часі, він мусить бути зареєстрованим й показаним у тому ж періоді поряд з тим же активом, що був створений. Це зафіксується регулюючою проводкою із ціллю засвідчення дебіторської заборгованості на зароблену, проте ще не одержану суму, та суми заробленого доходу [25].

В США цілі бухгалтерських розрахунків полягає у передбачені чистого прибутку згідно до широкоживаних бухгалтерських принципів, в той момент як дорученням Податкового кодексу являється формулювання прибутку, що

припадає на оподаткування, та суми податку згідно до податкового законодавства США.

Проаналізувавши винятковість обліку результатів за видами діяльності за кордоном нашої держави дохід рахується як зростання економічних інтересів на протязі облікового часу на підставі наближення чи збільшення корисності активів або ж зниження зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу, за винятком обставин, що відносяться до вкладень учасників власного капіталу. У відповідності до нормативної бази, у кожній країні здійснюється визнання доходу, однак можна вказати два спільних критерії: точне визначення суми доходу; розрахунок появи надходжень майбутньої економічної користі. У кожній країні облік витрат висвітлюється за допомогою того, яку систему обліку застосовує установа: директ-костинг чи стандарт-кост, та які саме витрати входять до собівартості, а які ні. Шляхом віднімання від одержаних доходів отримані витрати розраховують кінцевий фінансовий результат загалом [37].

Ознайомившись із властивостями визначення прибутку в межах зарубіжних країн та на їх підприємствах, відповідно, складається такий висновок, що неабияке значення впровадження у практику бухгалтерського обліку установ України трактування сутності фінансового результату різноманітними методами, а не тільки за методом “витрати – випуск”. В основному із концепції прибутку, як зростання власного капіталу і виникає ймовірність його розрахунку як приросту чистих активів.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного наукового дослідження можна сформулювати висновок, що формулюванням цілей роботи є дослідження сутності поняття “дохід” й “фінансовий результат” установи, огляд наукових праць економістів щодо дохідності та визначення проблем, що сприяло б правильній організації облікового процесу й оперативному прийняттю відповідних управлінських рішень.

Бухгалтерський облік господарських процесів завершується обліком фінансових результатів і їх розподілом та списанням. Його суть та призначення істотно набувають величини в умовах ринкових відносин та виявленні конкурентного середовища. Вивчення нормативно-правової бази України, дає змогу зазначити, що в законодавстві не розглядається сутність саме поняття “фінансовий результат”. Зокрема, НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” обґрунтовано лише сутність дефініцій “прибуток” та “збиток”, що призводить до труднощів у визначенні сутності, ролі та значення фінансового результату. Поняття сутності доходів та фінансових результатів залишається в центрі уваги вчених не лише у сфері бухгалтерського обліку, а і багатьох інших наук, та містить безліч розбіжностей, що обумовлює актуальність її дослідження. Розуміння сутності фінансового результату діяльності підприємств та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшого їх розвитку – головна передумова підвищення ефективності діяльності підприємств [5].

В економічній теорії різновид доходів та фінансових результатів породжує явку чималих ознак їх класифікації. Доходи та фінансові результати установи класифікують за різноманітними рисами які підпорядковані цілям, для досягнення яких необхідна інформація про них. Фінансові результати класифікуються за принципом класифікації доходів. Це обумовлюється тим, що згідно з принципом нарахування та відповідності ключовим є визнання доходу, а вже потім визначають суму витрат, які понесені для отримання цього доходу і припадають на той самий період.

Можна сказати, що нормативно правове забезпечення формування та обліку доходів та фінансових результатів включає безліч нормативних документів, які в свою чергу класифікуються за видами; рівнями; місцем та роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; за обов'язковістю виконання та за групами. Всі ці нормативні акти є узгодженими між собою та доповнюють один одного. Головний нормативно правовим документом, що врегульовує систему бухгалтерського обліку в Україні є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3].

Об'єктом дослідження даної роботи виступає ДП “Івано-Франківський лісгосп”. Документування операцій з обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності досліджуваного підприємства проводиться безперервно. Для цього використовується чимало первинних та зведених документів, які слугуватимуть джерелами облікової інформації. Основним джерелом облікової інформації обліку доходів та фінансових результатів за видами діяльності виступає Фінансова звітність (ф. № 2, ф. № 5), розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії тощо. Списання нагромаджених доходів за звітний місяць реалізовується на основі укладання розрахунку бухгалтерії.

Синтетичний та аналітичний облік доходів та фінансових результатів відрізняється особливою своєрідністю, так як є певні розбіжності в підпорядкуванні від приналежності до різних видів. Згідно із Національними положеннями бухгалтерського обліку, Планом рахунків [12] та Інструкцією про його застосування [13] для обліку доходів застосовують рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”. Аналітика доходів проводиться у відповідності до кожного субрахунку окремо.

Висвітлення обліку доходів та фінансових результатів здійснюється в багатьох облікових регістрах. Обліковим реєстром, обліку доходів та фінансових результатів, у якому підсумовується інформація про зайнятість установи ДП “Івано-Франківський лісгосп” в цілому виступає Журнал 6, схвалений Міністерством фінансів України. На основі первинної документації, відомостей, книг та Журналу 5 і Журналу 6, а ще багатьох інших документів складається

Головна книга, оборотно-сальдова відомість, баланс, що і є підставою для складання форми №2. Головна книга виступає регістром синтетичного обліку, у ній представлені залишки на початкових етапах та кінцевих етапах звітного періоду.

Щодо автоматизації облікового процесу, то здійснення обліку доходів та фінансових результатів в умовах автоматизованого робочого місця бухгалтера допускає задоволення точної деталізації доходів та витрат з ціллю передбачення фінансового результату, налаштовує введення системи нормативного обліку витрат із зважанням на відхилення від спроектованих параметрів діяльності, допускає продуктивне виконання процедури внутрішнього контролю фінансових результатів.

Методична база виникнення та визнання в бухгалтерському обліку доходів та фінансових результатів характеризує НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та П(С)БО 15 “Дохід”. В міжнародній діяльності висвітлення доходів, витрат і фінансових результатів регулюється МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, МСБО 18 “Дохід”, Концептуальною основою фінансової звітності, МСФЗ 15 “Дохід за договорами з клієнтами”.

Облік у зарубіжних облік доходів та фінансових результатів вирізняється безліччю особливостей. Професійні дослідження кращих свідчень організації обліку доходів та фінансових результатів дають право у найближчому часі практично використовувати їх у нашій державі, засвідчувати, із зважанням на загальнонаціональні звичаї, відповідну діяльність бізнесу й підприємництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Господарський кодекс України від 01.01.2004 [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 р. № 2657-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text>.
5. Національне положення стандарту бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
6. Положення стандарт бухгалтерського обліку 15 “Дохід” від 29.11.1999 № 290 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.
7. Положення стандарт бухгалтерського обліку 16 “Витрати” № 318 від 31.12.1999 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
8. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 № 88 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” від 01.01.2012 № 929_025 [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” від 01.01.2012 № 929_013 [Електронний ресурс]. Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text.

11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 “Дохід від договорів з клієнтами” від 24.05.2014 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-15-dohid/>.

12. Наказ Про затвердження “Плану рахунків бухгалтерського обліку” №291, затверджений Міністерством Фінансів України, від 30.11.1999р [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>.

13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291

14. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.

15. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2. Київ “Центр учбової літератури” 2009.

16. Андрейчук Л. М., Баланюк І. Ф., Багровецька І. В., Банашкевич Т. П., Барщевська А. І. та інші. Фінансовий облік: навчальний посібник. м. Івано-Франківськ 2019.

17. Лісовий кодекс України від 21.01.1994 №3852-XII [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12>.

18. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл. / Ф. Ф. Бутинець та ін.; за заг. ред. [із передм.] Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доповн. і переробл. – Житомир: Рута, 2009.

19. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. Карпенко Є.А, Шийка Г.І. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://market-infr.od.ua/journals/2018/17_2018_ukr/73.pdf.

20. Особливості розкриття інформації про фінансові результати у фінансовій звітності за національними та міжнародними стандартами. Ю.О.Ночовна. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/97.pdf.

21. О. О. Непочатенко, Н. Ю. Мельничук Фінанси підприємств видавництво “Центр учбової літератури” Київ-2013.

22. Євдошак В.І., Маначинська Ю.А. Відображення інформації про доходи в облікових регістрах та звітності. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/8395/1/22.pdf>.

23. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики. Прохар Н.В. Ночовна Ю.О. Монографія ПОЛТАВА 2011

24. Облік і аудит фінансових результатів підприємства. Озеренець М.С. Чортків – 2013. [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1173/1/Озеренець%20Максим%20Сергій ович.pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/1173/1/Озеренець%20Максим%20Сергій%20ович.pdf).

25. Фінансові результати: сутність та особливості організації бухгалтерського обліку. О. В. Назаренко, Р. В. Лукаш. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/22_2018/5.pdf.

26. Куслій В.О. Механізм формування фінансових результатів підприємств: зарубіжний досвід і вітчизняні особливості. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/59625/55562>.

27. Використання інформаційних технологій в обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань Н.В. Прохар [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://dspace.ussu.org.ua/bitstream/123456789/408/1/Инф%20технологии.pdf>.

28. О. П. Кундря-Висоцька О. В. Москаленко М. О. Сулима Організація бухгалтерського обліку Навчальний посібник Київ УБС НБУ 2015

29. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. Дерій В.А.

30. Наказ Про затвердження Методичних рекомендації з формування собівартості продукції від 09.07.2007. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN30532>.

31. Наказ від 15 червня 2011 року №720 Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими

підприємствами. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://ips.ligazakon.net/document/MF11044>.

32. Литвин Н. Б. Фінансовий облік (у контексті МСФЗ) [Текст] : підручник/
 Н. Б. Литвин. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – К. : «Центр учбової літератури»,
 2017.

33. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/law-90/section-536/article-10946/>.

34. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
https://pidru4niki.com/69380/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/zhurnalna_forma_vedennya_buhgalterskogo_obliku.

35. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<file:///C:/Users/admin/Downloads/4921-9811-1-SM.pdf>.

36. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/17497/>.

37. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/usa/>.

38. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://buklib.net/books/23994/>.

39. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://ivano-frankivskelg.in.ua>.

40. [Електронний ресурс]. Режим доступу:
<https://www.golovbukh.ua/article/7834-oblk-fnansovih-rezultati-pdprimstva>.

ДОДАТКИ

Додаток А

Наукові підходи щодо визначення суті поняття “фінансовий результат”

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

Додаток Б

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності фермерських господарств



Додаток В

Огляд нормативної бази з обліку доходів, витрат та фінансових результатів

№	Нормативний документ, ким і коли виданий	Короткий зміст	Використання у обліково- аналітичному (аудиторському) процесі
1	Господарський кодекс України ВРУ № 436-IV від 13.01.2003 р.	Цей Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання.	Використано для визначення правових основ господарської діяльності підприємства
2	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” ВРУ № 996-XIV від 16.07.1997 р.	Визначає правові засоби регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Використано для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві
3	Порядок представлення фінансової звітності, затверджений постановою КМУ №419 від 28.02.2000 р.	Визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності	Використано для визначення порядку, загальних вимог і строків представлення фінансової звітності
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 „Дохід” МФУ № 290 від 29.11.1999 р.	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення змісту і форми доходу та відображення його в бухгалтерському обліку
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” МФУ № 318 від 31.12.1999 р.	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення форми витрат та відображення її в бухгалтерському обліку
6	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №17 “Податок на прибуток” МФУ №353 від 28.12.2000р	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання по податку на прибуток.	Використано для визначення формування податку на прибуток підприємства
7	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. МФУ	Встановлює порядок відображення та зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності	Використано для правильності документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 “Зобов'язання” .наказ МФУ від 31.01.2000 р. №20	Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
9	Національні нормативи аудиту Постанова АПУ від 18.02.1998 р.	Ці нормативи регулюють порядок здійснення аудиту в Україні	Використано для регулювання порядку здійснення аудиту на підприємствах України
10	Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	Носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу. В них розроблено професійні вимоги до аудиту на міжнародному та соціальному рівні	Використано для регулювання порядку здійснення аудиту в світі і Україні
11	Інструкція “Про застосування плану рахунків бух. обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій” №291 від 30.11.1999р	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств.	Використано для розкриття та застосування правил використання та вірного ведення бухгалтерського обліку і відображення його в Плані рахунків бухгалтерського обліку

Додаток Г

Аналіз фінансових результатів підприємства

Стаття	2019 рік	2020 рік	Темп росту, 2020р. до 2019р. %	Відхилення (+/-) (тис.грн.)
1	2	3	4	5
Чистий дохід від реалізації продукції	33774	37362	110,62	3588
Собівартість реалізованої продукції	(26396)	(29170)	110,51	2774
Валовий: прибуток	7378	8192	111,03	814
збиток	(-)	(-)	(-)	(-)
Інші операційні доходи	534	384	71,91	-150
Адміністративні витрати	(6461)	(6782)	105	321
Витрати на збут	(-)	(-)	(-)	(-)
Інші операційні витрати	(805)	(1177)	146,21	372
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	646	617	95,51	-29
збиток	(-)	(-)	(-)	(-)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	646	617	95,51	-29
Збиток	(-)	(-)	(-)	(-)
Витрати(дохід) з податку на прибуток	(116)	(111)		
Чистий фінансовий результат: прибуток	530	506	95,47	-24
збиток	(-)	(-)	(-)	(-)
Сукупний дохід	530	506	95,47	-24
Елементи операційних витрат				
Матеріальні затрати	11603	13274	114,40	1671
Витрати на оплату праці	16632	16797	101	165
Відрахування на соціальні заходи	3425	3489	101,87	64
Амортизація	693	771	111,26	78
Інші операційні витрати	1894	1427	75,34	-467
Разом	34247	35758	104,41	1511