

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ  
КИЇВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*На правах рукопису*

**КУЗЬМІНСЬКА Ольга Едуардівна**

**ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ  
ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 08.06.04 - "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит"

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

**КИЇВ 1996**

AB 34.433

Дисертація є рукопис

Робота виконана на кафедрі обліку та аудиту в сільському господарстві Київського державного економічного університету.

Науковий керівник - доктор економічних наук, професор

**Сопко Василь Васильович.**

Офіційні опоненти - доктор економічних наук, професор

**Самборський Володимир Іванович;**

- кандидат економічних наук, професор

**Труш Володимир Євдокимович.**

Провідна організація - Тернопільська Академія народного

господарства

Захист дисертації відбудеться "26" квітня 1996 року о 16<sup>30</sup> години на засіданні спеціалізованої вченої Ради Д.01.53.04. у Київському державному економічному університеті за адресою 252057, м. Київ, пр. Перемоги, 54/1, ауд. 214.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського державного економічного університету.

Автореферат розісланий "25" березня 1996 року.

Вчений секретар

спеціалізованої вченої Ради

кандидат економічних наук, доцент

Федонін О.С.

ЛННБ України ім.В.Стефаника



00760208 (N)

Л. Стефаник  
Тел. 411

## 1. Загальна характеристика роботи.

Актуальність теми. Економічна стратегія України на сучасному етапі передбачає утвердження та зміцнення державності, розбудову соціально - спрямованої ринкової економіки, її інтеграцію у світовий економічний простір та підвищення на цій основі соціального рівня життя. Вирішення таких завдань потребує втілення на макро- та мікро- рівнях досягнень економічної науки, наукових обґрунтувань шляхів виходу з кризи з виведенням країни на найвищі параметри економічного зростання.

Пошук ефективних механізмів управління суб'єктами господарювання та забезпечення їх реальної інтеграції у систему ринкових відносин зумовлює підвищення ролі бухгалтерського обліку, аудиту і аналізу господарської діяльності як складових частин системи економічної інформації та специфічних видів процесу управління.

Оскільки метою підприємницької діяльності кожного суб'єкта господарювання є отримання і оптимізація прибутку, то необхідно більш ретельно та кваліфіковано підходити до аспектів його формування, розподілу і використання, детально вивчаючи та аналізуючи усі фактори (як внутрішні, так і зовнішні), динаміку, тенденції, перспективи, резерви, що тим чи іншим чином впливають на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, тобто на прибуток (збиток).

В умовах становлення і розвитку ринкової економіки прибуток характеризує ефективність виробництва; є основою іноваційного процесу; джерелом самофінансування, розвитку діяльності господарства, створення фондів економічного стимулювання, спеціального призначення, джерелом формування державного бюджету; прибуток, що прогнозується, є основою для

прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень. Показники звітності про фінансові результати задовольняють не тільки внутрішні управлінські потреби на даному підприємстві, а і надають інформацію його потенційним партнерам, кредиторам, інвесторам, податковим органам тощо.

Звідси виникає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту формування та розподілу прибутку, визначення факторів і умов впливу на його рівень, оцінки перспектив його зростання на базі критичного осмислення історичного досвіду обліку фінансових результатів, сучасної теорії і практики, нових підходів до прийняття управлінських рішень, що базуються на взаємозв'язку прибутку, собівартості і обсягу виробництва.

Необхідність розробки науково - обґрунтованих рекомендацій по удосконаленню теорії і практики бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту фінансових результатів діяльності підприємств в умовах переходу економіки України до ринкових засад господарювання зумовила актуальність теми дисертації.

Мета та завдання дослідження. Основною метою дисертаційної роботи є удосконалення методології та організації обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні. У роботі вирішені наступні наукові і практичні завдання:

- досліджена економічна сутність фінансових результатів діяльності підприємства як об'єктів бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту;

- проведений історичний аналіз природи прибутку та методології його визначення;

- зроблена оцінка і критичний аналіз існуючого

вітчизняного і зарубіжного досвіду зовнішнього і внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства;

- визначені напрямки удосконалення методики аудиту фінансових результатів;

- розроблені рекомендації щодо комп'ютеризації аудиту прибутків (збитків) підприємства;

- розкрита сутність діючих методик ретроспективного і перспективного аналізу прибутків (збитків) та розробка пропозицій по їх удосконаленню;

- обґрунтована необхідність і розроблені рекомендації по удосконаленню інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства з урахуванням потреб його комп'ютеризації.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дисертаційного дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та практичних питань бухгалтерського обліку, зовнішнього і внутрішнього аудиту та економічного аналізу фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання в Україні.

Об'єктом дослідження є організаційні і методологічні аспекти бухгалтерського обліку, економічного аналізу на підприємствах харчової промисловості України. З метою дослідження питань сучасного стану обліку та аналізу фінансових результатів і розробки пропозицій щодо їх удосконалення у ринкових умовах проаналізовано матеріали бухгалтерського, статистичного і оперативного обліку та звітності Барського заводу сухого знежиреного молока, Миргородського сиркомбінату, Решетилівського сирзаводу, спільного підприємства "Укрінтерцукор" (Київ).

Методика дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний підхід до вивчення процесів і явищ

господарської діяльності. Достовірність висновків і результатів забезпечена використанням наступних методів дослідження: загальнонаукових (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, абстрагування, конкретизація), методичних прийомів аудиту (огляд, опитування, запит, аналітичні процедури, документальна перевірка, тестування, підрахунок, узагальнення), методів економічного аналізу (методи збирання, вивчення, обробки і аналізу інформації, математичні методи).

Проведене дослідження базується на Законах України, постановах Верховної Ради України, постановах Уряду України, Декретах Кабінету міністрів України, рішеннях Аудиторської палати України стосовно питань обліку, аудиту та аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, інших нормативних актах і спеціальній літературі з питань макро- та мікроекономіки, бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту.

Наукова новизна дисертаційної роботи полягає у комплексному і системному теоретичному обґрунтуванні і практичному вирішенні ряду проблемних питань з організації та методики обліку, аудиту і аналізу фінансових результатів діяльності підприємства в умовах становлення ринкових відносин в Україні. Наукову новизну дисертації характеризують наступні результати дослідження:

- Визначена сутність фінансових результатів діяльності підприємств на основі історичного підходу;
- Проаналізований історичний шлях розвитку як самої концепції прибутку, так і обліку фінансових результатів;
- На основі критичного порівняння бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання в Україні і у міжнародній практиці визначені основні проблемні моменти з обліку, аналізу та аудиту

фінансових результатів у період становлення ринкових відносин; запропоновані шляхи удосконалення бухгалтерського обліку, аудиту і аналізу прибутків (збитків);

- Визначені критерії і методи аудиту фінансових результатів, проведена оцінка аудиторського ризику щодо прибутків (збитків), розроблена схема аудиторської перевірки і форма підсумкового робочого документу аудитора по перевірці фінансових результатів;

Запропоновані шляхи удосконалення методики зовнішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства;

- Визначені функції внутрішнього аудиту фінансових результатів, розроблено конкретні пропозиції щодо методики внутрішнього аудиту прибутків (збитків);

- Розроблена принципова схема автоматизації аудиту фінансових результатів.

- Надані конкретні рекомендації по застосуванню методів економічного аналізу фінансових результатів, фінансових коефіцієнтів для аналізу прибутковості підприємства. Систематизовані чинники, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства. Розроблені пропозиції щодо удосконалення методики ретроспективного аналізу фінансових результатів;

- Здійснена критична оцінка існуючих методик перспективного довго- і короткострокового аналізу фінансових результатів та запропоновані шляхи їх удосконалення.

- Представлена порівняльна характеристика сутності показників фінансових результатів в економічному аналізі України та в міжнародній практиці, наведені схема формування інформаційної бази аналізу фінансових результатів, схема

автоматизації аналізу фінансових результатів.

Практичне значення роботи полягає у викладенні висновків та пропозицій щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку, аудиту і аналізу фінансових результатів діяльності підприємств в Україні. Отримані результати можуть бути використані при переході обліку України до міжнародних стандартів, впровадженні фінансового і внутрігосподарського обліку, при розробці нормативних актів стосовно досліджуваних у дисертації питань, в обліково - аналітичній практиці підприємств харчової промисловості.

Використання на практиці розроблених у дисертації окремих елементів методики аудиту і аналізу прибутків (збитків) підприємствами харчової промисловості, зокрема спільним українсько - австрійсько - німецьким підприємством "Укрінтерцукор", дозволить більш повно забезпечувати інформаційні потреби керівництва підприємства в області формування і розподілу прибутків (збитків), виявлення чинників, що впливають на фінансовий результат з метою оптимізації прибутковості підприємства.

Апробація і реалізація результатів дослідження. Запропоновані у дисертації рекомендації щодо удосконалення методики обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання доповідались і обговорювались на обласній науково-практичній конференції "Поглиблення перебудови господарського механізму на сучасному етапі: теорія, досвід, практика", Кривий ріг, 1989 рік, на республіканській науково-практичній конференції "Облік та аналіз в умовах малого бізнесу", Тернопіль, 1992 рік.

За результатами дослідження опубліковано п'ять друкованих робіт загальним обсягом 1,4 др.арк.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури і 10 додатків. Загальний обсяг роботи - 166 сторінок друкованого тексту, включаючи 15 таблиць та 14 рисунків.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено предмет і об'єкт дослідження, мету та завдання роботи, методiku дослідження, наукову новизну та практичне значення.

У розділі "Економічна природа та об'єкти обліку фінансових результатів діяльності підприємства" досліджується сутність прибутку як економічної категорії, історичний шлях розвитку концепції прибутку та методології його визначення, результати сучасних теоретичних досліджень природи прибутку та методології його визначення, фінансові результати діяльності підприємства як об'єкти бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту.

У розділі "Аудит фінансових результатів діяльності підприємства" надано критичну оцінку існуючого досвіду зовнішнього і внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства, запропоновано шляхи удосконалення його методики, розроблені рекомендації щодо комп'ютеризації аудиту прибутків (збитків) підприємства.

У розділі "Аналіз фінансових результатів діяльності підприємства" досліджений вітчизняний і зарубіжний досвід проведення ретроспективного і перспективного аналізу фінансових результатів, розглянуто питання удосконалення методики економічного аналізу прибутків (збитків) в умовах використання ПЕОМ.

Висновки містять короткий виклад пропозицій і рекомендацій, які є результатами дослідження.

## 2. Основні положення дисертації.

### 2.1. Сутність прибутку як економічної категорії

Для дослідження економічної сутності прибутку розглянути процеси формування, руху і розподілу прибутку, його функції, історію розвитку концепції прибутку, історію обліку фінансових результатів, сучасне розуміння і перспективи розвитку концепції прибутку, методологію визначення і бухгалтерського обліку прибутків (збитків) в Україні та у країнах з розвинутою ринковою економікою.

Розглянута в дисертації історія формування концепції прибутку дає можливість визначити сутність прибутку, як джерела розширеного відтворення, розвитку діяльності господарства, створення фондів економічного стимулювання і спеціального призначення, поповнення державного бюджету, як одного з основних показників фінансового стану підприємства.

Проведене критичне дослідження історичного шляху обліку прибутків (збитків) дозволяє зробити наступні висновки. Поява рахунків капіталу, прибутків та збитків сприяла появі подвійної бухгалтерії. За вченням італійської школи продавець з моменту відвантаження товару може вважати прибуток отриманим. Представники французької школи вважали, що прибутком можуть бути тільки грошові надходження. Товари відвантажені не є проданими, а прибуток - отриманим, так як вони ще не оплачені. Італійські обліковці розглядали бухгалтерський облік з юридичної точки зору, французькі - з позиції політичної економії, німецькі - формували принципи бухгалтерії з неї самої. Зміни методології обліку у німецькій школі проходили від баланса до рахунку. В італійській і французькій школах - від рахунку до балансу. Англо-американська школа розглядала бухгалтерський облік як засіб

управління. У дореволюційній Росії облік розвивався в основному за німецьким шляхом. У СРСР показники прибутку і рентабельності почали широко використовувати для оцінки ефективності роботи підприємств і організації економічного стимулювання з 1965р. З переходом економіки країни до ринкових умов господарювання прибуток почав відігравати роль, передбачену товарним виробництвом.

Історичний аналіз шляхів розвитку теорії прибутку та методології його обчислення, порівняння діючої методики обліку фінансових результатів діяльності підприємств в Україні з досвідом країн з розвинутою ринковою економікою і з міжнародними стандартами дає можливість розробити ряд пропозицій щодо вибору моделі системи обліку України. З урахуванням історичних традицій, ступеня державного регулювання економічних відносин, перспектив економічного і соціального розвитку країни, на наш погляд найбільший інтерес представляє континентальна модель обліку, зокрема, система обліку Франції, хоча вона передбачає періодичну інвентаризацію залишків сировини і матеріалів на складах, що відзначається підвищеною трудомісткістю в умовах забезпечення українських підприємств сировиною, комплектуючими, матеріалами про запас.

2.2. Удосконалення бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Об'єктами бухгалтерського обліку прибутків (збитків) на аналітичному рівні є кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства і його складові.

Проведений у дисертації критичний аналіз методик бухгалтерського обліку фінансових результатів діяльності підприємства в Україні і у країнах з розвинутою ринковою

економікою дозволяє зробити наступні висновки.

На нашу думку, недоліком існуючої системи обліку фінансових результатів в Україні є невідповідність між затратами звітного періоду і доходами цього ж періоду. Затрати реєструються на дату їх здійснення, а існуюча облікова практика визначення доходу в Україні дозволяє підприємствам відображати дохід від реалізації на свій розсуд: або в момент надходження коштів від покупців (касовий метод), або в момент виставлення рахунку покупцю (замовнику). В масштабах галузі та економіки країни в цілому порівняння показників доходів від реалізації підприємств, визначених різними методами дає хибний результат внаслідок незіставлення показників. Недоліком касового методу є викривлення фінансового результату, так як доходи одного облікового періоду можуть зіставлятись з затратами іншого періоду. Отже існує необхідність застосування в обліку єдиного методу зарахування доходу в момент виникнення зобов'язання, як це прийнято у міжнародній практиці. За момент реалізації доцільно приймати дату передачі власності на продукцію, що відповідає міжнародним стандартам.

Проблемою сучасної бухгалтерської практики України є відсутність постійної нормативної та методологічної бази складання та обробки бухгалтерських реєстрів та звітності, зокрема за показниками фінансових результатів, як на протязі поточного так і за попередні звітні періоди. Вказане ускладнює поточний аналіз, а також порівняння динаміки показників протягом ряду років. Так, визначення фінансових результатів діяльності підприємства тісно залежить від законодавства України, у якому досить часто відбуваються зміни щодо об'єкта оподаткування, складових балансового

прибутку, складових затрат виробництва, ставок податків тощо.

Існуючий досвід визначення ставок податків в Україні свідчить про те, що вони встановлюються нерідко емпіричним шляхом в основному з метою забезпечення видатків держави, без достатнього врахування впливу податків на фінансові результати діяльності платників. Вважаємо, що податкова система України вимагає дальшого удосконалення, зокрема для обчислення ставок податків необхідно більш широко застосовувати методи економіко - математичного моделювання, зорієнтовані на дослідження впливу розміру податку на перспективі розвитку господарської діяльності платників з одного боку і держави в цілому - з іншого.

Одними з основними напрямками удосконалення обліку фінансових результатів є його автоматизація з використанням комп'ютерної техніки, та організація його у фінансовій та управлінських бухгалтеріях. На нашу думку, у фінансовій бухгалтерії інформація про доходи і витрати має відображатись по видах діяльності - виробничої, позареалізаційної та фінансової.

Вважаємо, що перехід обліку України на міжнародні стандарти вимагає змін у плані рахунків бухгалтерського обліку. Нова концепція Національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні, розроблена групою наукових працівників, за думкою багатьох вчених і практиків, що прийняли участь в обговоренні, зорієнтована на задоволення інформаційних потреб різних користувачів, на ефективне використання ПЕОМ. Цей проект враховує об'єкти обліку, характерні для ринкових відносин, містить принципово нову систему рахунків як за змістом, так і за структурою. Нова структура плану рахунків погоджена із змістом балансу, а

також дозволяє складати фінансову звітність без додаткових вибірок і розрахунків одержувати інформацію, необхідну на різних рівнях управління, що задовольняє потреби як фінансового, так і управлінського обліку. Гнучкість плану рахунків дозволяє використати його в повному обсязі для великих підприємств і в скороченому - для невеликих.

Заслужують уваги також статті окремих науковців і практиків, які підкреслюють, що для забезпечення ефективності функціонування плану рахунків в Україні, необхідно не тільки враховувати досвід ведення обліку в інших країнах, але і традиції, що склалися в теорії і практиці обліку України. Система обліку, що склалася в нашій країні, особливо в умовах використання ПЕОМ, є високоефективною стійкою інформаційною і контрольною системою. Тривалий вітчизняний досвід показав, що і методично і технологічно діюча система бухгалтерського обліку в цілому себе виправдала і немає необхідності її руйнувати. Будь-яку вихідну інформацію, в тому числі облік затрат за економічними елементами, а доходів і фінансових результатів - за видами, діюча система бухгалтерського обліку з використанням ЕОМ може забезпечити без значної перебудови. Пропонується в плані рахунків зберегти нумерацію розділів, коди синтетичних рахунків і субрахунків, ввівши необхідні рахунки і субрахунки, викликані переходом України до ринкової економіки. Узагальнюючи висловлені думки при обговоренні нової концепції Національного плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні, пропонуємо у фінансовому обліку підприємств для обліку прибутків (збитків) користуватися рахунком "Фінансовий результат", та субрахунками до нього: "Результат від реалізації продукції (робіт, послуг)", "Результат від іншої реалізації", "Результат від фінансових операцій",

"Позареалізаційний результат". Управлінський (аналітичний) облік прибутків (збитків) на нашу думку, доцільно вести в розрізі фінансових результатів від реалізації окремих видів продукції (робіт, послуг), окремих складових іншої реалізації тощо.

2.3. Проблеми зовнішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Критична оцінка вітчизняних і зарубіжних досліджень з теорії і практики зовнішнього аудиту фінансових результатів дозволила розглянути етапи проведення зовнішнього аудиту і відповідні процедури аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Аудит фінансових результатів діяльності підприємства розглянутий згідно етапів аудиторської перевірки: попередній аналітичний огляд, оцінка ризику і матеріальності аудиту, збирання і вивчення аудиторських доказів, дослідження фінансових результатів діяльності підприємства, узагальнення результатів аудиту, складання висновків про реальність, повноту відображення фінансових результатів у звітності підприємства. Запропоновані критерії оцінки звітності про фінансові результати діяльності підприємства:

-За повнотою: чи дійсно всі реально отримані фінансові результати відображені у звітності (досягається за допомогою документальної перевірки);

-За оцінкою: правильність визначення фінансових результатів у відповідності з прийнятою обліковою політикою підприємства, точність визначення прибутків і витрат, що відносяться до поточного звітного періоду, правильність нарахованих на фінансові результати податків тощо;

-Правильність відображення - перевірка фінансових результатів щодо їх реальності і точності відображення;

-Належність: чи всі відображені прибутки або збитки отримані на даному підприємстві;

-Законність: дотримання законів, інструкцій та інших нормативних документів щодо визначення та відображення фінансових результатів;

-Обережність: перевірка фінансового резерву для покриття можливих збитків, перевірка відображення в обліку дебіторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;

-Постійність: постійність методів визначення фінансових результатів напротязі звітного періоду;

-Відповідність: віднесення прибутку чи збитку до відповідного йому звітного періоду, в якому його отримано.

Стосовно аудиту фінансових результатів діяльності підприємства вважаємо за доцільне використовувати наступні методи і прийоми: опитування, (у тому числі анкетування, документальна перевірка, підрахунок, тестування, підтвердження, аналітичний огляд, узагальнення.

Проведена оцінка матеріальності помилок і аудиторського ризику, розмір яких становить від 1% до 5% загальної суми активу балансу або 1% - 2% фінансових результатів для промислових підприємств. Розроблені позиції доповідної записки до плану аудиту, розроблений узагальнюючий робочий документ аудитора по перевірці фінансових результатів.

2.4.Методика внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. Проведений аналіз спільних і відмінних рис зовнішнього та внутрішнього аудиту. З урахуванням мети та завдань внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства конкретизовані функції внутрішнього аудиту фінансових результатів: збереження

активів, забезпечення реальності фінансової звітності, виконання політики керівництва підприємства, контроль якості і адекватності інформаційної системи тощо. При проведенні аудиту фінансових результатів діяльності підприємства доцільно спиратись на наступні методи.

Метод аналітичних процедур у його застосуванні до внутрішнього аудиту прибутків та збитків передбачає аналіз фінансових результатів діяльності підприємства. У процесі аналітичної перевірки широко застосовується тестування. Для аудиту фінансових результатів діяльності підприємства найбільш підходять направлені тести, незалежні тести, тести на відповідність.

Методом підрахунку внутрішні аудитори можуть перевірити раніше зроблені бухгалтером розрахунки показників фінансових результатів діяльності підприємства прибутків(збитків) до оподаткування, чистих прибутків (збитків), нерозподілених прибутків, рентабельності.

За допомогою документальної перевірки отримується інформація про документальне підтвердження бухгалтерських операцій. Аудитор визначає, чи всі операції відображені у системі обліку.

Результатом узагальнення виконаної аудитором роботи є аудиторський висновок, який є складовою частиною і базою для складання звіту про аудиторську перевірку. Аудитор обов'язково вказує на реальність отриманих прибутків (збитків). Особливістю звіту внутрішнього аудитора є те, що негативні моменти звіту аналізуються керівництвом до їх включення у кінцевий звіт.

Метод підтвердження знаходить більше застосування у зовнішньому аудиті, однак може бути використаний і внутрішнім

аудитором. Він передбачає отримання письмової відповіді на запит, у якому містяться питання, що цікавлять аудитора. Стосовно фінансових результатів діяльності підприємства можуть підтверджуватись дані:

- Юристами про поточні судові справи, законність певних операцій;
- Банками про залишки коштів на рахунках;
- Довіреними особами про наявність і рух цінних паперів;
- Кредиторами про терміни сплати кредитів та їх суми тощо.

У дисертаційній роботі розроблені пропозиції щодо плану внутрішнього аудиту, методики його проведення, робочих записів внутрішнього аудитора і аудиторського звіту. Вважаємо доцільним включати у поточний план роботи внутрішнього аудитора проведення аналізу фінансових результатів діяльності підприємства, визначення їх зміни, факторів, що впливають на їх рівень та шляхів оптимізації прибутку на найближчу перспективу. У довгострокових планах внутрішнього аудиту може бути запланована поглиблена, фундаментальна перевірка фінансових результатів діяльності підприємства та його фінансового стану на певному етапі діяльності підприємства, наприклад, при зміні його структури, форми власності, асортименту продукції.

2.5. Комп'ютеризація аудиту фінансових результатів. У роботі розглянуті різноманітні методи аудиторського контролю комп'ютерних систем: із використанням фактичних даних, із статистичними даними, з імітаційними даними, на основі аналізу програм. Розроблена схема автоматизованої обробки даних внутрішнього аудиту фінансових результатів діяльності підприємства (рис.1).

## В Х І Д Н А І Н Ф О Р М А Ц І Я

Нормативно-довідкова  
інформація  
(довідник рахунків  
бухгалтерського обліку)

Дані суміжних ділянок  
обліку  
(основних засобів,  
матеріальних цінностей  
тощо)

База даних  
(планові дані, дані  
поточного обліку  
фінансових  
результатів)

АРМ  
бухгалтера зведеного обліку і звітності

## В Х І Д Н А І Н Ф О Р М А Ц І Я

Відеограми,  
машинограми  
синтетичного і  
аналітичного  
обліку по  
рахунках  
"Прибутки та  
збитки",  
"Використання  
прибутку"

Відеограми,  
машинограми  
внеску  
центрів  
прибутку  
у  
загальний  
прибуток  
підприємства

Відеограми,  
машинограми  
внеску  
різних  
видів  
продукції  
в  
отримання  
прибутку

Відеограми,  
машинограми  
внеску  
у  
прибуток  
різних  
зон  
реалізації

Рисунок 1. Схема автоматизованої обробки даних по обліку і внутрішньому аудиту фінансових результатів діяльності підприємства

2.6. Методика ретроспективного і перспективного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства. Критична оцінка існуючої практики ретроспективного аналізу дозволила запропонувати методи і технічні прийоми аналізу фінансових результатів. На наш погляд, ретроспективний аналіз прибутків (збитків) доцільно проводити за трьома напрямками: аналіз динаміки утворення і розподілу фінансових результатів, факторний аналіз прибутків (збитків) і аналіз прибутковості підприємства за допомогою фінансових коефіцієнтів. У роботі визначені основні завдання економічного аналізу прибутків (збитків) за даними фінансового і внутрігосподарського обліку (рис.2). Здійснена систематизація фінансових коефіцієнтів, що характеризують прибутковість підприємства із зазначенням переваг і недоліків їх застосування для аналізу фінансових результатів. Зокрема для ретроспективного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства запропоновано застосування коефіцієнтів валового прибутку, прибутку від реалізації продукції (робіт, послуг), чистого прибутку, окупності коштів внесених у статутний фонд, прибутку на загальну суму активів тощо (таблиця 1).

У дисертації наведені коефіцієнти аналізу фінансових результатів діяльності акціонерних товариств (дохід на одну акцію, дивіденд на одну акцію, прибуток з акціонерного капіталу тощо), коефіцієнти, що використовуються для перспективного аналізу прибутків (збитків) (точка беззбитковості, індекс прибутковості, коефіцієнт дисконтування тощо).

У результаті розгляду на практичних матеріалах Миргородського сиркомбінату традиційної методики факторного аналізу і порівняння її з методикою, прийнятою у міжнародній

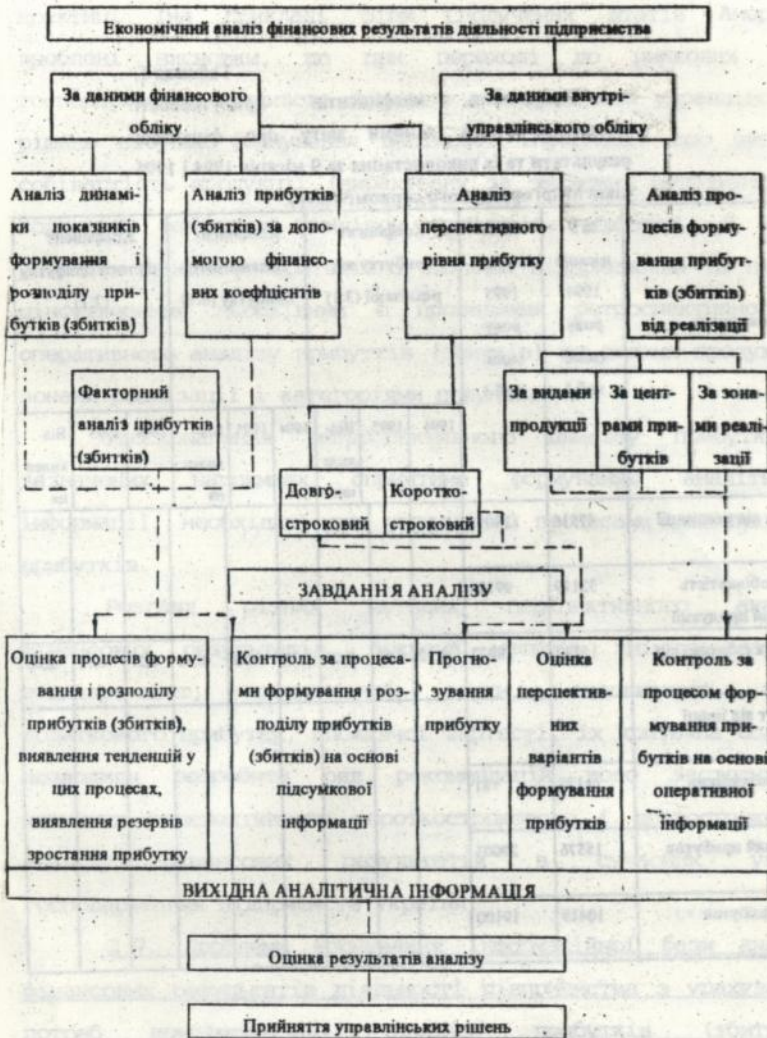


Рис.2. Завдання економічного аналізу фінансових результатів діяльності підприємства.



практиці (на прикладі фірм Сполучених Штатів Америки) зроблені висновки, що при переході до ринкових умов господарювання важливого значення для прийняття управлінських рішень набуває формування облікової інформації про неповну собівартість продукції (вираховану за змінними витратами), з подальшим факторним аналізом прибутків (збитків). З метою розробки ринкової стратегії і тактики підприємства та потреб ціноутворення необхідним є проведення ретроспективного і оперативного аналізу прибутків (збитків) за видами продукції, зонами реалізації і категоріями покупців.

Удосконалення ретроспективного аналізу прибутку у зазначених напрямках сприятиме формуванню аналітичної інформації, необхідної для управління процесами максимізації прибутків.

Розгляд різних методик перспективного аналізу фінансових результатів, зокрема методів змінних затрат, стандарт-кост, контрольної точки, охоплюючого кута, додаткового прибутку, споживчої вартості, їх критична оцінка, дозволили розробити ряд рекомендацій щодо застосування методики перспективного короткострокового і довгострокового аналізу фінансових результатів в сучасних умовах господарювання підприємств України.

2.7. Проблеми формування інформаційної бази аналізу фінансових результатів діяльності підприємства з урахуванням потреб комп'ютеризації аналізу прибутків (збитків).  
Необхідною умовою підвищення результативності аналізу в управлінні прибутком є удосконалення інформаційної бази, що пов'язано, з переходом підприємств на двоєрівневу організацію бухгалтерського обліку (фінансовий і управлінський) і комп'ютеризацією обліку.

У дисертації докладно розглянута інформаційна база аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні, досліджені спільні і відмінні риси показників фінансової звітності підприємств України та аналогічних показників звітності про фінансові результати діяльності підприємств країн з розвинутою ринковою економікою. Для порівняння економічних показників, форм їх відображення, інформаційних потоків з питань аналізу фінансових результатів діяльності підприємств України та у міжнародній практиці розглянута інформаційна база аналізу фінансових результатів найбільш типова для підприємств і фірм Сполучених Штатів Америки.

У дисертації розроблена модель формування інформаційної бази аналізу фінансових результатів діяльності підприємства в умовах автоматизованого обліку, схема автоматизації аналізу фінансових результатів, надані рекомендації по організації ретроспективного і оперативного аналізу прибутків (збитків) в умовах використання ПЕОМ.

### Висновки

Зміст дисертації дозволяє запропонувати ряд узагальнюючих рекомендацій щодо методологічних і організаційних аспектів бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні.

1. Пропонуємо у новому плані рахунків України для обліку прибутків (збитків) використовувати рахунок "Фінансовий результат", та субрахунки до нього: "Результат від реалізації продукції (робіт, послуг)", "Результат від іншої реалізації", "Результат від фінансових операцій", "Позареалізаційний результат".

2. За момент реалізації вважаємо доцільним приймати дату передачі права власності на продукцію.

3. Запропоновані критерії аудиторської перевірки фінансових результатів: повнота, оцінка, правильність відображення, обережність, постійність, належність, законність, відповідність.

4. Процедури аудиту фінансових результатів пропонуємо проводити з використанням методів опитування, документальної перевірки, підрахунку, підтвердження, аналітичного огляду, узагальнення.

5. Пропонуємо проводити економічний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з переважним використанням даних фінансового обліку за такими напрямками: аналіз динаміки показників, факторний аналіз прибутків (збитків), аналіз прибутковості підприємства з використанням фінансових коефіцієнтів; за даними фінансового і внутрігосподарського обліку проводити довго- і короткостроковий аналіз перспективного рівня прибутку; за даними внутрігосподарського обліку проводити аналіз процесів формування прибутку за видами продукції, центрами прибутків, зонами реалізації.

6. Обґрунтована доцільність проведення на підприємстві і запропоновані способи аналізу беззбитковості з визначенням критичного обсягу реалізації продукції.

7. Внесені методологічні і організаційні рекомендації щодо комп'ютеризації аудиту і аналізу фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання в Україні.

#### Публікації на тему дисертації.

1. Удосконалення звітності про фінансові результати. // Бухгалтерський облік і аудит. 1994. - № 11. - 0,1 друк.арк.

2. Роль внутрішнього аудиту при контролі фінансових результатів діяльності підприємства.//Бухгалтерський облік і аудит.- 1996.- №2.- 0,4 друк.арк.

3. Аналіз беззбитковості підприємства.//Бухгалтерський облік і аудит.- 1996.- №4.- 0,6 друк.арк.

4. Организация АРМ бухгалтера.// Тезисы докладов областной научно-практической конференции "Углубление перестройки хозяйственного механизма на современном этапе: теория, опыт, практика".- Кривой Рог, 1989.- 0,1 п.л.

5. Особенности организации, ревизии и контроля в условиях рынка.// Тезисы докладов Украинской научно-практической конференции "Учет и анализ в условиях малого бизнеса".- Тернополь, 1992.- 0,2 п.л.

Кузьминская О.Э.

*Учет, аудит и анализ хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования в Украине.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 - Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Киевский государственный экономический университет. Киев, 1996.

Защищается рукопись диссертации и 5 научных работ, которые содержат исследование теоретико - методологических аспектов бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансовых результатов деятельности предприятий. В диссертации предложены и апробированы элементы методики внешнего и внутреннего аудита, ретроспективного и перспективного экономического анализа прибылей (убытков), оценена возможность применения перспективного анализа прибылей (убытков), разработаны и обоснованы схемы компьютеризации аудита и анализа финансовых результатов

деятельности предприятий Украины.

*Ключові слова: фінансові результати, методика, критерії, фактори, інформація, міжнародні стандарти, оптимізація.*

Olga E. Kuzminskaya

*Accounting, auditing and analysis of financial results of the Ukrainian enterprises activities.*

Dissertation for the Scientific Degree of Candidate of Science (Economics), speciality 08.06.04 - Accounting, Analysis and Auditing. Kiev State University of Economics. Kiev, 1996.

The text of the dissertation and 5 scientific works that contain researching of the theoretical and methodological aspects of accounting, auditing and economic analysis of financial results of enterprises activities are defended. The elements of methodics of external and internal auditing, subsequent and perspective economic analysis of gains and loses were proposed and tested in the dissertation. The possibility of implementation of perspective analyses of gains (loses) was estimated. The scheme of computerisation of auditing and analysis of the Ukrainian enterprises' activities financial results was worked out and motivated.

*Key words: Financial results, methodics, criteria, factors, information, optimisation, international standarts.*

44580

АВ 34.433

**АВ 34.433**

Підл. до друку 210306      Формат 60×84<sup>1</sup>/<sub>16</sub> Папір  
друк № 1      Друк офсетний. Умовн. друк. арк. 10  
Умовн. фарбо-відб. 10      Облік-вид. арк. 10  
Тираж 100      Зам. № 6-1127.

---

Фірма «ВІПОЛ»  
252151, Київ, вул. Волинська, 60.