

ТЕХНОЛОГІЯ ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЯК ОСНОВА МЕТОДИКИ АУДИТУ

Дослідження присвячено визначенню економічної сутності та облікового розуміння поняття “прибуток”

Постановка проблеми. У ринкових умовах господарювання необхідність перевірки достовірності фінансової звітності значно зростає. Це пояснюється тим, що в результаті проведених економічних реформ відбулися суттєві зміни у сфері господарювання.

На сьогодні в Україні відсутня нормативно затверджена методика дослідження будь-якої інформації аудитором на предмет її достовірності. Не виключено, що кожна аудиторська фірма має власну розроблену методику перевірки, але вона становить комерційну таємницю та не підлягає зовнішньому розголошенню.

Наукова розробка загальної методики аудиту передбачає декілька цілей, найголовнішими з яких є підвищення якості, забезпечення результативності, оптимальності, повноти й досягнення мети аудитора.

Аналіз літературних джерел з питань аудиту фінансових результатів та власного капіталу дозволив зробити висновки, що в літературі розглядаються наступні питання присвячені цій тематиці: аудит окремих складових фінансових результатів, типові помилки, що виявляє аудитор при перевірці, завдання аудиту фінансових результатів, нормативні документи, якими слід керуватися аудитором, документи аудитора.

Враховуючи вище наведене, необхідною є розробка методики перевірки фінансових результатів включаючи питання, починаючи із організаційного етапу перевірки закінчуючи наданням пропозицій аудитором щодо покращення та вдосконалення обліку даного об'єкту.

Необхідність розробки методики дослідження цього об'єкту зумовлена також її корисністю для задоволення наукових, економічних і соціальних потреб суспільства.

Аудит фінансових результатів – один з найскладніших етапів процесу аудиту господарської одиниці. Тому даному питанню слід приділяти не аби яку увагу на теоретичному і практичному рівні. Необхідність аудиторської перевірки Звіту про фінансові результати зумовлена тим, що багато дослідників визначають його центральною категорією в теорії та практиці бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є визначення економічної сутності та облікового розуміння поняття “прибуток”.

Виклад основного матеріалу дослідження. Підсумковим показником господарської діяльності підприємства є фінансовий результат. У бухгалтерському обліку він є результатом порівняння отриманих доходів та понесених витрат за певний період. Фінансовий результат може бути позитивний, негативний або відсутній; позитивний – це прибуток, негативний – збиток, а відсутність результату – це нульовий показник прибутку, тобто відсутність прибутку та збитку. Добре відомо, що основною метою діяльності будь-якого суб'єкта підприємництва є отримання прибутку. Прибуток є однією з найважливіших категорій, що віддзеркалює мету і мотивацію поведінки будь-якого виробника, найважливішим показником кінцевих фінансових результатів виробничо-господарської діяльності фірми, головною і основною метою підприємницької діяльності,

одним із критеріїв ефективності виробництва. Від розміру прибутку залежить можливість формування на підприємстві фондів розвитку виробництва і соціальної сфери, матеріального заохочення працівників тощо.

В умовах ринкової економіки значення прибутку істотно зростає. Як важлива категорія ринкового господарства прибуток виконує наступні функції:

– оцінююча – характеризує ефект господарської діяльності фірми. Реалізація цієї функції повною мірою можлива тільки за умов ринкової економіки;

– розподільча – її зміст полягає в тому, що прибуток використовується як інструмент розподілу чистого доходу суспільства;

– стимулююча – виявляється в тому, що прибуток є джерелом формувань різних фондів стимулювання (нагромадження, виробничого та соціального розвитку, виплати дивідендів акціонерам, споживання тощо).

За конкурентних ринкових відносин фірма повинна намагатися отримати такий обсяг прибутку, який би дав їй змогу утримати свої позиції на ринку і забезпечити динамічний розвиток.

Прибуток як економічний показник поєднує економічні інтереси держави, фірми, працівників фірм (підприємств), що пов'язано з певною пропорційністю в його розподілі та використанні. Це виявляється у тому, що:

– об'єктом економічних інтересів держави є частина прибутку, яка виплачується у вигляді податків та обов'язкових платежів;

– економічний інтерес фірми узагальнюється в обсязі прибутку, який залишається в її розпорядженні та використовується для задоволення виробничих і соціальних потреб та подальшого розвитку;

– економічний інтерес працівників пов'язаний з розміром прибутку, який спрямовується на матеріальне заохочення, соціальні виплати, соціальний розвиток;

– інвестори (пайовики, акціонери) зацікавлені в прибутку як нормі доходу на вкладений капітал.

Отже, прибуток відіграє головну роль в орієнтації товаровиробників щодо визначення сфер, обсягів, зниження витрат виробництва. Він є сигналом, який вказує де і як можна досягти найбільшого приросту вартості, стимулює інвестування у ці сфери. За розвинутої конкуренції цим досягається не лише мета підприємництва, а й задоволення суспільних потреб.

Економічна теорія розрізняє кілька видів прибутку: бухгалтерський, нормальний, економічний та інші.

Бухгалтерський (розрахунковий) прибуток – частина загального доходу фірми, яка залишилася в її розпорядженні після відшкодування витрат усіх чинників виробництва, крім неявних, прихованих витрат (неврахованих у бухгалтерських витратах).

Виробництво продукції потребує витрат робочої сили (заробітної плати), сировини, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів, енергії, витрат на оренду землі, амортизацію основного капіталу, і тому бухгалтерський прибуток обчислюється як різниця між сукупним доходом і витратами фірм на виробництво і реалізацію продукції.

Реальна величина прибутку, розрахована таким чином, завищена на суму вартості витрат власних ресурсів підприємства та неявних витрат, які використовувалися в процесі виробництва. Його розмір впливає на прийняття рішення у цій галузі виробництва, і якщо рахунковий (бухгалтерський) прибуток не відшкодовує неявних витрат, то підприємець буде змушений покинути бізнес. Підприємство повинно стимулюватися за рахунок нормального прибутку. Нормальний прибуток – винагорода за виконання підприємницьких функцій.

Він є елементом внутрішніх витрат поряд з внутрішньою рентою і внутрішньою заробітною платою. Це – мінімальна плата, яка може утримати підприємця на певному підприємстві. Виплата нормального прибутку належить до витрат.

Використання власного капіталу є вигідним лише в тому разі, коли прибуток від

нього дорівнюватиме нормальному прибутку або буде більшим, ніж він. Нормальний прибуток, яким концептуально визначається зміст поняття “альтернативна вартість капіталу”, належить до так званих не фінансових витрат виробництва. Тому вирішальним критерієм визначення реальної прибутковості виробництва вважається не стільки значення бухгалтерського, скільки розмір економічного прибутку, який засвідчує, на скільки рахунковий прибуток перевищує нормальний.

Економічний прибуток – різниця між загальним доходом і витратами, в тому числі й наявними, прихованими.

Економічним (чистим) прибутком є те, що залишається після відрахування всіх явних і прихованих витрат на заробітну плату, ренту і позичковий відсоток, а також нормального прибутку із загального доходу підприємства. Як залишок від загального доходу після відрахування всіх витрат, він може бути позитивним або негативним (втрати). Економічний прибуток є своєрідною платою, винагородою за підприємництво.

Відомо, що загальний дохід фірми може перевищувати загальні витрати (явні та приховані, в тому числі нормальний прибуток). Це перевищення (надлишок доходу) є економічним (чистим) прибутком. Саме цей надлишок, який перевищує нормальний прибуток, дістається підприємцю і необхідний йому для утримання в галузі.

Джерелом економічного прибутку є наявність певної економічної влади. Оскільки в динамічній економіці майбутнє важко передбачити, то підприємець змушений ризикувати. Отже, прибуток можна розглядати частково як винагороду за цей ризик. Підприємства можуть пом'якшувати ризики, попереджаючи їх певними заходами, витрачаючи частку грошей на страхові внески. Саме не застрахований ризик є потенційним джерелом економічного прибутку [2]. Економічний прибуток є найбільш реальним, адже використовує адекватну оцінку. Бухгалтерський прибуток є найбільш зручним з точки зору порядку його

визначення. Зближення економічного і бухгалтерського прибутків є дуже цікавою науковою і практичною проблемою, адже завдання бухгалтерського обліку – кількісно відобразити економічні явища. Водночас, не можна тут не навести слова професора Я.В.Соколова про залежність прибутку від цілей тих, для кого даний показник визначається: “...єдиного розуміння прибутку немає і не може бути, адже воно залежить від цілей, поставлених зацікавленою особою” [2].

Значення прибутку залежить від багатьох факторів, зокрема, видів доходів та витрат, їх оцінки, моменту визнання конкретного доходу або конкретного виду витрат, ступені централізованої урегульованості прийняття такого моменту. Дослідження впливу вказаних факторів на результативний показник є актуальним, адже наявність дозволених альтернативних варіантів обліку дозволяє в межах облікової політики варіювати показником прибутку.

За ринкової економіки прибуток є генератором виробничого процесу. Він впливає і на рівень використання ресурсів, і на їхній розподіл серед альтернативних користувачів. Саме прибуток спонукає підприємство здійснювати нововведення, що стимулює інвестиції, загальний випуск продукції та зайнятість. Нововведення є основним чинником економічного зростання, і саме мета досягти прибутку є основою більшості нововведень [1].

Аудитору при проведенні аудиторської перевірки (при її організації та розробці методики) необхідно враховувати, що в основу визначення фінансового результату діяльності – чистого прибутку як складової власного капіталу закладені положення облікової політики (сукупність правил та методів, що застосовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку).

Облікова політика в Україні формується та регулюється на двох рівнях: загальнодержавному та на рівні окремих підприємств (див. рис. 1.); таке регулювання є історично зумовленим та економічно виправданим. Адже

лише бухгалтерський облік дозволяє сформувати систему показників діяльності підприємства, галузі та країни в цілому. Відповідно державне регулювання покликане встановити єдині принципи, засади методики ведення обліку для того, аби отримати достовірну та порівнювану інформацію. Проте відповідно до Стандартів (положень) бухгалтерського обліку, які діють в Україні, міра регулювання обліку є різною для окремих видів обліку. Так, податковий облік в Україні є жорстко регульований та детально закріплений в чинному законодавстві. Дане регулювання

здійснюється з метою своєчасного нарахування та сплати податків та платежів до бюджету. Фінансовий же облік надає певну альтернативність вибору форм та методів ведення обліку, які передбачені законодавчими актами України. Ведення ж управлінського обліку в Україні не регламентується, про те даний облік призначений лише для задоволення потреб внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації і тому відповідно до вимог даних користувачів може бути розроблена власна облікова система із внутрішніми формами звітності.

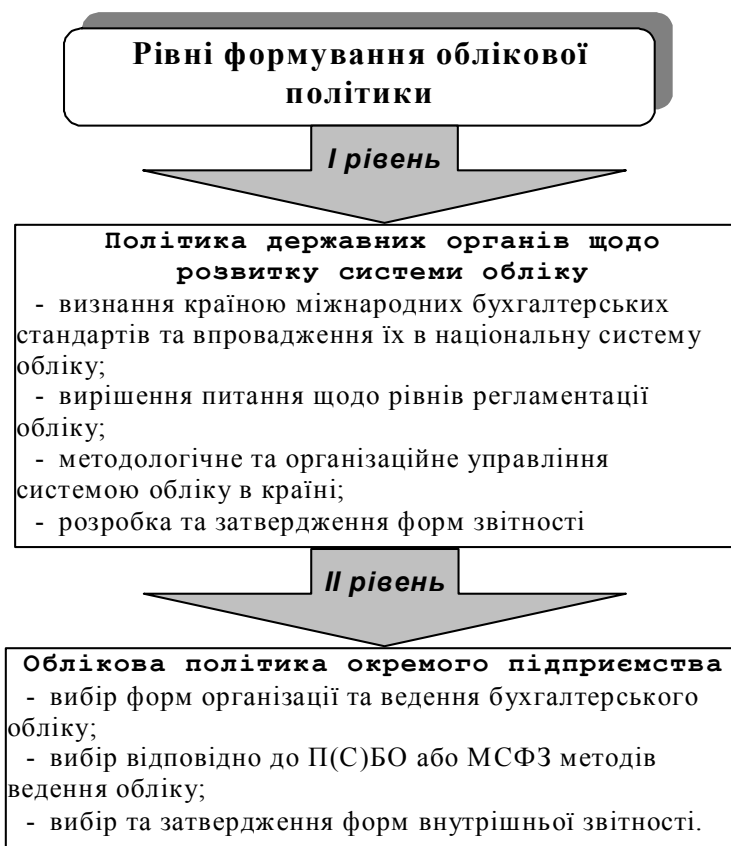


Рис. 1. Рівні формування облікової політики в Україні.

У свою чергу, наявність прибутку передбачає необхідність проведення розрахунків з акціонерами та сплату відповідних податків. Однак, бажання збільшити прибуток та прагнення уникнути його відтоку, змушує суб'єктів

господарювання до того, що останні вдаються до коригування розміру доходів та витрат в певний момент часу, впливаючи таким чином на величину фінансового результату (див. рис. 2).

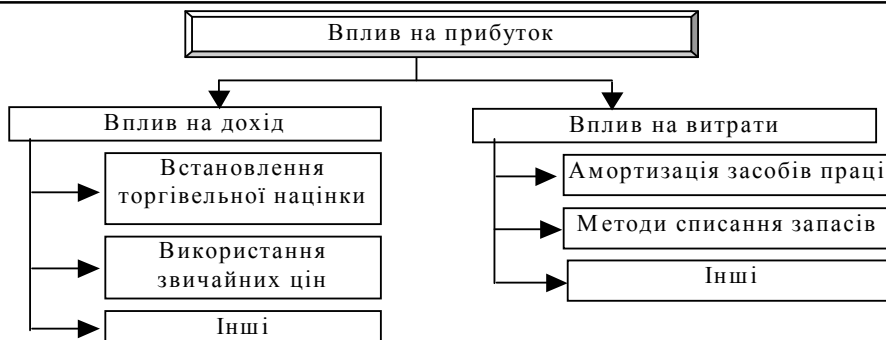


Рис. 2 Вплив доходів та витрат на прибуток

Чинне законодавства України чітко не регламентує строк корисного використання засобів праці і методу нарахування амортизації. Зменшення строку корисного використання засобу праці чи використання методу прискореного зменшення вартості засобу праці призводить до збільшення постійних витрат підприємства. Це в свою чергу впливає на зменшення суми прибутку, а відповідно й на зменшення суми дивідендів до виплати.

Подібним чином можна зменшити суму дивідендів до виплати шляхом збільшення

резерву сумнівних боргів чи створення фонду розвитку підприємства. Крім того, залежно від вибору методу списання запасів, бухгалтер може коригувати суму витрат, від величини яких залежить розмір прибутку.

Враховуючи те, що фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання визначається на основі даних фінансового обліку, то як і держава, так і власники підприємства можуть впливати на фінансовий результат (рис. 3).



Рис. 3. Вплив облікової політики на фінансовий результат.

При перевірці в ході аудиту фінансового результату діяльності господарюючого суб'єкта – прибутку, аудиторі слід проводити дослідження в двох напрямках:

1) перевіряти правильність, об'єктивність та достовірність формування фінансового результату діяльності;

2) перевіряти напрями розподілу та використання прибутку на відповідні цілі, зокрема, їх доцільність та достовірність.

Проводячи перевірку за першим напрямом аудиторі слід звернути увагу на те, що на сучасному етапі в єдиній системі бухгалтерського обліку існує ряд законодавчо

нерегульованих питань. Ряд проблемних питань існує і в сфері податкових розрахунків за наявності неузгодженостей в порядку формування і розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства в таких підсистемах бухгалтерського обліку як фінансовий і податковий.

Призначенням бухгалтерського фінансового обліку є відображення реальних доходів і витрат та їх наслідку – фінансового результату діяльності без врахування вимог податкового законодавства. Податковий облік спрямований на визначення валових доходів та валових витрат підприємства,

амортизаційних відрахувань, і як наслідок цього – визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, та складання податкової звітності (Декларація з податку на прибуток підприємства та додатки до неї).

Вказані підсистеми обліку відрізняються підходами до обліку доходів і витрат, хоча й ґрунтуються на одних і тих же первинних документах, засвідчують одні й ті ж господарські операції.

Найбільший вплив на відмінність між бухгалтерським фінансовим та податковим обліком фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання має момент визнання доходів і витрат, тобто принцип нарахування у фінансовому обліку та правило “першої події” у податковому. Принцип нарахування полягає у тому, що доходи і витрати в документах бухгалтерського обліку і звітності відображаються в момент їх виникнення, тобто, у момент оформлення первинних документів по відвантаженню продукції, виконанню робіт, наданню послуг. У податковому обліку важливою є дата події, яка сталася раніше: одержання грошових коштів за продукцію чи її відвантаження, оприбуткування чи їх оплата, сплата відсотків чи їх нарахування. Правило першої події регулюється Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” №283 [59, с. 4] і визначається так: “Датою збільшення валового доходу вважається дата, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше...” [59, с. 4].

У ході аналізу нормативної бази та спеціальної літератури було встановлено такі проблемні питання, що безпосередньо будуть впливати на перевірку правильності визначення фінансових результатів у ході аудиту:

1. Ведення на практиці бухгалтерами паралельно двох груп облікових реєстрів – бухгалтерських і податкових є причиною допущення суттєвих перекошень і неусвідомлених помилок при підготовці форм фінансової та податкової звітності.

2. Податкова звітність – Декларація з податку на прибуток підприємства подається

з додатками і регулюється Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”; фінансова звітність підприємств складається згідно з вимогами Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які не враховують схеми формування показників, які використовуються для складання податкової звітності на основі чинного податкового законодавства України.

3. Момент визнання доходу в фінансовому обліку та в податковому обліку різні. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи й витрати визначають відповідно П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати”. У податковому обліку валові доходи і валові витрати визнаються згідно з нормами Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

4. Підходи щодо визначення об'єктів амортизації та порядку її нарахування в фінансовому та податковому обліку різні.

5. Існують суттєві розбіжності у формуванні показників Декларації з податку на прибуток підприємства і Звіту про фінансові результати. Суми визнаних витрат у бухгалтерському обліку та визнаних валових витрат у податковому обліку відрізняються. Фінансовий облік витрат базується на основному принципі обачності, згідно з яким методи оцінки витрат мають запобігати їх заниженню. У податковому обліку підхід протилежний: валові витрати не повинні бути завищені, а тому встановлюються обмеження при їх визнанні.

6. У П(С)БО 17 “Податок на прибуток” не передбачено алгоритму розрахунку коригування фінансового прибутку для визначення прибутку до оподаткування.

7. У Звіті про фінансові результати (форма № 2) доходи, витрати та фінансові результати визначаються згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. На основі цього принципу у фінансовому обліку здійснюється нарахування податку на прибуток, який відрізняється від податку на

прибуток, що розрахований за даними податкового обліку та відображений в Декларації з податку на прибуток підприємства. Це пов'язане з виникненням у податковому обліку тимчасових та постійних різниць. Узгодження податкового обліку податку на прибуток з фінансовим обліком відбувається шляхом виникнення у ньому обліку відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань.

Сьогодні господарюючі суб'єкти в Україні не мають стандартних форм розрахунку щодо узгодження податкового і фінансового обліку витрат, доходів, які розроблені і застосовують в міжнародній практиці. Причина полягає у виникненні логічного вакууму між вимогами Міністерства фінансів України щодо ведення бухгалтерського обліку згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку і вимогами Державної податкової адміністрації щодо визначення податкових зобов'язань, і ведення податкового обліку відповідно до нормативної бази оподаткування. Тривалий час податковий облік вважався окремим видом обліку, вимагав єдину оцінку господарських операцій, активів, зобов'язань і контроль за веденням обліку накладався на податкову службу. Це призвело до втрати економічної сутності показників: собівартість готової продукції, фінансовий результат.

Вирішити питання взаємоузгодження бухгалтерського і податкового обліку можливо шляхом визначення податкових зобов'язань на основі даних бухгалтерського обліку за допомогою коригувань фінансового результату і визначення таким чином прибутку до оподаткування. Для цього необхідно розробити методику складання розрахунку суми податку на прибуток шляхом визначення коригування фінансового результату. Розрахунок повинен замінити декларацію на прибуток чи бути додатком до декларації, яка складається сьогодні підприємствами України згідно з вимогами податкового законодавства. При складанні

діючої Декларації про прибуток підприємства неможливо вирішити проблему взаємоузгодження бухгалтерського і податкового обліку щодо визначення фінансового результату. Вирішення проблеми взаємоузгодження бухгалтерського і податкового обліку є неминучим, по-скільки це дасть змогу досягти економічності і достовірності ведення двох різних систем обліку.

Усі викладені проблемні питання потребують вирішення на законодавчому рівні. Необхідно узгодити норми усіх законодавчих документів фінансового та податкового обліку враховуючи думки науковців і практиків.

Наведені вище проблемні питання повинні бути також враховані при проведенні перевірки фінансових результатів та власного капіталу в ході аудиту, оскільки саме їх вирішення має стати ключовими точками при розробці методики перевірки та напрямів її комп'ютеризації.

Розглянемо детальніше другий напрям перевірки фінансових результатів, а саме перевірку використання та розподілу прибутку. Важливість цього напрямку перевірки у ході аудиту обумовлена тим, що роль прибутку в господарській діяльності підприємств визначається саме його функціональним призначенням, а проявляється у використанні похідних від нього розрахункових категорій, таких, як нарахування дивідендів учасникам підприємства, резервного капіталу, фондів спеціального призначення, оціночних резервів та ін.

Неповне використання функцій прибутку в наших умовах призвело "до того, що законодавчі акти України направлені до регламентації одних сторін господарської діяльності підприємств, а результат від їх виконання має зовсім інший характер і приводить до грубих протиріч" [160, с. 76]. В повній мірі це відноситься і до нормативного регулювання бухгалтерського обліку фінансових результатів і використання прибутку.

Процес розподілу прибутку можна розділити на дві основні частини: по-перше, розподіл між державою і підприємством і, по-друге, розподіл частини прибутку, який залишився в розпорядженні підприємств.

Розподіл прибутку між державою і підприємством здійснюється через систему державного регулювання, де визначаються категорії і умови роботи всіх суб'єктів відносин. Такий розподіл, як правило, супроводжується прямим вилученням частини прибутку у вигляді податків і зборів до бюджету держави.

В свою чергу, розподіл прибутку, який залишається в розпорядженні підприємств, залежить від конкретного соціально-політичного стану і може регулюватися державою. Таке регулювання може здійснюватися в прямій або непрямій формі, а може взагалі не регулюватися – це залежить від сфери діяльності, організаційних форм і форм власності.

Методи розподілу прибутку можуть бути адміністративними і економічними, а також їх поєднанням. За допомогою розподілу прибутку держава в конкретних соціально-політичних умовах застосовує специфічні методи, способи та прийоми. Так, наприклад, у 80-х роках прибуток розподіляли в плановому порядку за 4 основними напрямками. В першу чергу, на основі балансу доходів і витрат підприємства вносили до бюджету держави встановлені платежі. Після внесення встановлених платежів частина прибутку направлялась на задоволення потреб підприємства, в тому числі на створення фондів економічного стимулювання і на покриття збитків від експлуатації житлово-комунального господарства в межах жорстких нормативів. Третім напрямком розподілу прибутку було перерахування частини прибутку за відповідними нормативами вищому органу.

Після всіх цих відрахувань визначався вільний залишок прибутку у вигляді різниці між загальною сумою прибутку і вище перерахованими платежами і відрахуваннями, який направлявся в дохід бюджету (четвертий напрямком).

Така система розподілу прибутку носила більш жорсткий характер і, безумовно, позбавляла підприємства багатьох стимулів в господарській діяльності. Це наглядно ілюструє третій та четвертий напрямком розглянутої системи розподілу прибутку.

На даний час розподіл прибутку здійснюється за трьома основними напрямками. В першу чергу підприємства використовують прибуток на платежі податків до бюджету. Другим напрямком можна вважати відрахування до резервного чи інших аналогічних за призначенням фондів у відповідності до законодавства. Розподіл на поповнення статутного капіталу і виплату дивідендів учасникам підприємства є третім напрямком.

Така система розподілу прибутку носить ліберальний характер і в теоретичному аспекті є стимулюючою для господарської діяльності підприємств. І все ж таки, вважати таку систему розподілу прибутку системою, яка вирішує всі поставлені перед державою і підприємницькими структурами проблеми, було б неправомірно.

У зв'язку з цим у використанні прибутку повинні розумно поєднуватись два різних підходи: використання прибутку з точки зору держави і використання прибутку з точки зору підприємств.

У використанні прибутку через систему державного регулювання повинні контролюватися правильність і повнота інформації, що впливають на величину платежів до бюджету за рахунок прибутку, із поєднанням стимулюючого впливу самого регулювання на діяльність підприємств. Це завдання вирішується, як правило, за допомогою правильного і обґрунтованого застосування на практиці законодавчих і нормативних актів, що регулюють діяльність підприємств.

Використання прибутку підприємством здійснюється залежно від впливу багатьох факторів. Перш за все воно залежить від планів самого підприємства при розподілі прибутку за відповідними напрямками: поповнення статутного капіталу, стимулювання персоналу, особисте споживання учасників тощо.

Контроль за використанням прибутку на практиці донедавна здійснювався через подання відповідної звітності. Проте в сучасних умовах господарювання затверджені форми фінансової звітності не надають такої інформації.

Аналіз економічної і нормативної літератури з розглянутих питань показує, що до теперішнього часу утворення і використання прибутку не знаходить досить обґрунтованого відображення в бухгалтерському обліку та звітності. А оскільки показники формування прибутку та його використання є важливими в оцінці діяльності підприємств, то організація їх обліку повинна займати одне з провідних місць в методології всього бухгалтерського обліку і його нормативного регулювання.

Ефективність роботи підприємства характеризується перш за все тим, наскільки його діяльність здатна забезпечити отримання прибутку. Чим більший прибуток, який припадає на одиницю спожитих чи використаних засобів, тим ефективніше їх вкладення і, відповідно, рентабельніша діяльність такого підприємства.

Формування прибутку підприємства коригується впливом держави через податковий механізм, пільги, які надаються при оподаткуванні, державну цінову політику та ряд інших факторів.

Свідоме і цілеспрямоване прийняття організаційно-технічних і господарсько-управлінських рішень, створення сприятливих умов для реалізації програм збільшення прибутку можливо лише при визначенні основних резервів додаткового отримання прибутку та відповідних шляхів їх реалізації.

Управлінським структурам підприємства необхідно чітко уявляти собі, які основні фактори здійснюють вплив на кінцевий результат діяльності підприємств. Існують різні підходи до класифікації факторів, які впливають на формування величини прибутку. Більшість авторів зупиняються на тому, що можна виділити фактори як зовнішнього, так і внутрішнього впливу.

До факторів зовнішнього впливу відносять ринкові, податкові, нормативні, цінові та інші, до факторів внутрішнього впливу – технологічні, організаційні, інвестиційні та ряд інших.

Важливим фактором із вищенаведених, безумовно, є податковий. У зв'язку з цим слід відмітити, що однією із основних тенденцій розвитку бухгалтерського обліку є достатня визначеність його взаємовідносин із системою оподаткування. При цьому проявляється зниження залежності облікового процесу від податкового законодавства.

Багато положень нормативного регулювання в частині стягнення податку на прибуток встановлюють для його вирахування такий режим, що отримання необхідної для розрахунку інформації вимагає здійснення розрахунків, які прямо не впливають із кінцевих даних бухгалтерського обліку фінансових результатів. Але формувати інформацію для оподаткування на бухгалтерських рахунках в цих умовах несумісне з принципами і базовими правилами обліку.

Оскільки прибуток підприємства є не лише джерелом розвитку підприємства, а й суттєвим поповненням державного бюджету, завжди буде існувати об'єктивне прагнення знизити податковий тягар. В цьому розумінні способи управління прибутком підприємства, що знижують суму податку на прибуток, будуть надзвичайно привабливими для платників податку. З цією метою на підприємствах можуть застосовуватися дозволені законодавством варіанти ведення обліку.

Поділ факторів, що впливають на створення прибутку, лише на внутрішні та зовнішні для управління діяльністю підприємства буде недостатнім. Необхідні виділення резервів збільшення прибутку і визначення за даними бухгалтерського обліку впливу кожного з них на кінцевий результат діяльності. Для таких цілей доцільно використовувати класифікацію резервів підвищення прибутку шляхом застосування відповідного фактору.

Використання розглянутої класифікації резервів підвищення прибутку шляхом використання відповідного фактору дозволяє забезпечити керівництво підприємства всією необхідною інформацією. Такий аналіз проводиться і за даними бухгалтерського обліку. Для інформаційного забезпечення управлінських рішень в якості базового показника приймається, як правило, валовий прибуток підприємства. Тому виникає необхідність в уточненні порядку використання прибутку підприємства та елементів облікової політики підприємства, що впливають на величину вказаного прибутку.

Порядок використання прибутку підприємств встановлено відповідними законодавчими та нормативними актами України. У відповідності з цим підприємства здійснюють операції з нарахування податку на прибуток. Сума, що залишилася після сплати вказаних платежів, і яка вважається чистим прибутком підприємства, використовується ним самостійно у відповідності до установчих документів.

В основу ведення бухгалтерського обліку використання прибутку підприємства покладено виділення в самостійні об'єкти облікового спостереження як платежів до бюджету за рахунок прибутку, так і його використання на інші цілі у відповідності до установчих документів і обліковою політикою підприємства.

До платежів у бюджет за рахунок прибутку відносились платежі по податку на прибуток, а також інші платежі до бюджету по відповідних розрахунках (збір на право торгівлі, ліцензійний збір за право торгівлі вино-горілчаними виробами, штрафні санкції податкових та інших контрольних органів і ряд інших платежів).

До використання прибутку на інші цілі відносились покриття різних витрат підприємства, які за встановленим порядком не можна відносити на його затрати, а також можливі відрахування до резервного капіталу і фондів спеціального призначення.

Створення зазначених фондів і резервів за своєю економічною природою представляло собою резервування сум прибутку для фінансування спеціально встановлених цілей.

Необхідно було чітко усвідомлювати, що витрачання прибутку, який залишився у розпорядженні підприємства після розрахунків з бюджетом, може здійснюватися як через створення фондів і резервів, так і без їх утворення.

Бухгалтерський облік операцій, пов'язаний з використанням прибутку підприємств, з набраним чинністю положень (стандартів) бухгалтерського обліку істотно змінився. Відповідно це сприяло зміні як понятійного апарату, так і порядку відображення операцій пов'язаних з використанням прибутку.

В результаті бухгалтерської діяльності законодавців, а також авторів інших нормативно-правових актів, бухгалтерів сьогодні захлеснула лавина невирішених питань, що насамперед стосуються обліку використання прибутку підприємства.

В сучасних умовах господарювання розподіл одержаного прибутку на формування соціального та виробничого розвитку не є обов'язковим і визначається рішенням власника. Так, при нарахуванні матеріальної допомоги у підприємства виникають реальні витрати і не в порядку розподілу прибутку, а в порядку звичайних витрат, що відносяться на витратні рахунки і це пов'язано насамперед із зміною значення терміна "витрати".

Так, згідно, з п. 3 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" і п. 4 П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Крім обов'язкового резервування сум, підприємства на свій розсуд можуть створювати забезпечення (резерви) для відшкодування майбутніх витрат, облік яких ведеться на рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Відповідно до П(С)БО 11 "Зобов'язання" під забезпеченнями розуміються зобов'язання з невизначеною сумою або

часом погашення на дату балансу. Забезпечення використовуються тільки для забезпечення тих витрат, для покриття яких воно створено. На кожен дату балансу залишок забезпечення переглядається і у разі необхідності коригується.

Положення стандарти бухгалтерського обліку передбачають створення таких видів забезпечення (резервів):

- на виплату відпусток працівникам;
- на виконання гарантійних зобов'язань;
- на додаткове пенсійне забезпечення;
- на реструктуризацію;
- на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами.

Ці види забезпечень створюються за рахунок відповідних витрат підприємства.

Використання прибутку підприємств відповідно до чинного законодавства можливе за такими напрямками: збільшення розміру статутного капіталу; збільшення розміру пайового капіталу; формування резервного капіталу підприємства; виплата премій за облігаціями; виплата дивідендів учасникам.

Аналіз діючого порядку обліку кінцевого розподілу прибутку (покриття) збитків показує його неоднозначне сприйняття більшістю спеціалістів. Прагнення контролюючих органів отримати в звітності по даним рахунків бухгалтерського обліку інформацію про різницю між сумою прибутку і сумою платежів, що підлягають внеску до бюджету, а отриманий показник кваліфікувати як нерозподілений прибуток звітного періоду, можливо і необхідно в визначених цілях (для зовнішнього користування інформацією). В той же час порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку кінцевого розподілу прибутку (покриття збитків) спотворює економічну природу показників, що враховуються.

На сьогодні у фінансовій звітності не розкриваються показники щодо напрямів використання прибутку. Між тим, в умовах

розширення кола користувачів облікової інформації посилюється необхідність як в її швидкому отриманні, так і встановленні якісного контролю за достовірністю формування. Це пояснюється тим, що від такої інформації прямо залежить ефективність прийнятих користувачами рішень. Тому є необхідність введення в звітність показників використання прибутку по всім основним його напрямам.

Особливу актуальність ця обставина набуває сьогодні, коли з метою відновлення функціонування реального сектору економіки було б доцільно вивести з-під оподаткування прибутку, що інвестується підприємствами на різне виробництво, його модернізацію і впровадження нової техніки.

Особливе місце в бухгалтерській звітності завжди займали показники фондів і резервів, які створюються підприємством за рахунок прибутку, що залишився в його розпорядженні. Створені згідно з законодавством або установчими документами зазначені фонди і резерви відображаються у звітності окремо: в балансі і в звіті про власний капітал.

Як ми можемо побачити із вище викладеного матеріалу досі не врегульованим є питання про взаємоув'язку податку на прибуток та відповідно суми чистого прибутку відповідно до вимог фінансового обліку та податкових розрахунків, адже на підприємствах України розраховуються два види прибутків (фінансовий та податковий), які не є тотожними, які з них є більш вірним однозначної відповіді дати не можливо. І тому вважаємо за потрібне формування на загально державному рівні єдиної методики визначення фінансових результатів діяльності, через формування єдиної облікової політики на рівні держави, що надасть змогу отримувати достовірну та порівнювану інформацію про діяльність суб'єктів господарювання та узагальнювати та агрегувати її для управління державою.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аудитору при розробці методики аудиторської перевірки необхідно враховувати, що в основу визначення фінансового результату діяльності закладені положення облікової політики, що формується та регулюється на двох рівнях: загально державному та на рівні окремих підприємств. Маніпулювання положеннями облікової політики призводить до непорівнюваності показників фінансової звітності різних господарюючих суб'єктів.

Список використаної літератури:

1. *Малюга Н.М.* Прибуток як економічна категорія та об'єкт бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – № 2(28). – С. 119-129, с. 128.
2. Політична економія: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Заряд В.О. Рибалкіна, В.Г. Бодрова. – К.: Академвидав, 2004. – 672 с., с. 220.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина перша. Укладачі: к.е.н., доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.
4. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР // Все про бухгалтерський облік. – № 94 (762). – 2002. – С. 4.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина перша. Укладачі: к.е.н. доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина перша. Укладачі: к.е.н. доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина друга. Укладачі: к.е.н. доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина друга. Укладачі: к.е.н. доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина друга. Укладачі: к.е.н. доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 “Прибуток на акцію”. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Частина друга. Укладачі: к.е.н. доц. Т.А. Бутинець, доц. Л.Л. Горецька. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 104 с.

КОВБИЧ Тетяна Миколаївна – сертифікований аудитор, аспірант Державної академії статистики, обліку та аудиту