

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ**

**АЛНАІМАТ МОХАММАД АХМАД САЛЕХ**

УДК 657.372.12:336

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ  
ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ ТА ЙОРДАНІЇ**

08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)»

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Київ – 2018

Дисертацією є рукопис

Роботу виконано в Національному університеті біоресурсів і природокористування України Міністерства освіти і науки України

**Науковий керівник** доктор економічних наук, професор  
**Лазаришина Інна Дмитрівна,**  
Національний університет біоресурсів  
і природокористування України,  
завідувач кафедри статистики  
та економічного аналізу

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Гуцаленко Любов Василівна,**  
Вінницький національний  
аграрний університет,  
завідувач кафедри аудиту  
та державного контролю

кандидат економічних наук, доцент  
**Колумбет Олена Петрівна,**  
Державний університет інфраструктури  
та технологій,  
доцент кафедри обліку і оподаткування

Захист відбудеться «10» жовтня 2018 року о 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.17 у Національному університеті біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 15, навчальний корпус № 3, кімната 301

З дисертацією можна ознайомитися у науковій бібліотеці Національного університету біоресурсів і природокористування України за адресою: 03041, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 13, навчальний корпус № 4, кімната 41а

Автореферат розіслано «8» вересня 2018 року

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

Н. П. Кузик

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розвиток сучасних українських підприємств вимагає вдосконалення процесів формування та використання фінансових ресурсів задля їх технічного та технологічного переоснащення, збільшення виробництва конкурентоспроможної продукції, нарощування конкурентних переваг на внутрішньому та міжнародному ринках, підвищення соціально-економічного розвитку колективів. Отже, виникає потреба в удосконаленні обліково-аналітичних систем, орієнтованих на забезпечення своєчасного отримання повноцінної за обсягами та структурою інформації щодо діяльності підприємства, використання ним фінансових ресурсів, отримання запланованих фінансових результатів для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень у динамічних ринкових умовах. З огляду на це, важливого значення набуває потреба адаптації методики та практики обліку й аналізу фінансових результатів функціонування українських підприємств до вимог міжнародних стандартів обліку та звітності, що пов'язано з необхідністю підвищення зрозумілості та прозорості систем обліку та звітності для коректної оцінки їх закордонними інвесторами. Реалізація цих завдань значною мірою має відбуватись на основі вивчення, критичного аналізу та впровадження в українську бізнес-практику міжнародного обліково-аналітичного досвіду.

Теоретичні основи та методичні положення обліку й аналізу фінансових результатів діяльності підприємств досліджено в роботах провідних науковців, зокрема: Г. Азаренкової, М. Бондаря, Т. Гоголь, С. Голова, Л. Гуцаленко, В. Жука, Л. Коваленко, О. Колумбет, Г. Кірейцева, Ю. Кузьмінського, П. Куцика, І. Лазаришиної, М. Метьюса, О. Олійник, О. Осадчої, М. Перейри, М. Реслер, В. Савчука, В. Сопко, О. Терещенко, Л. Чижевської, М. Чумаченка, М. Шигун. Питання вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення на основі прогресивного світового досвіду також активно висвітлюється в працях С. Бессонової, Н. Білінської, Ф. Бутинця, М. Вахрушиної, Н. Валебнікової, Т. Голобородько, В. Костюченко, А. Пилипенко, В. Пархоменка, О. Редько, П. Сука, В. Терехової й інших науковців.

Невирішеними залишаються питання вдосконалення системи обліку та аналізу фінансових результатів в Україні щодо забезпечення узгодженості облікової інформації з формами фінансової звітності та міжнародними стандартами, імплементації міжнародних стандартів обліку в українську практику. Отже, не заперечуючи важливості попередніх наукових досліджень, актуальності набуває систематизація, уніфікація та вдосконалення методичних і практичних аспектів, що стосуються розвитку системи обліку й аналізу фінансових результатів діяльності українських підприємств у сучасних умовах. Потреба в дослідженні й обґрунтуванні шляхів вирішення окреслених питань на основі порівняння умов діяльності та досвіду українських підприємств конкретної галузі (авіаційної) з обліково-аналітичним досвідом авіаційних підприємств Йорданії, обумовила вибір теми дисертації, визначила її мету, завдання, зміст і структуру.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Національного університету біоресурсів і природокористування України в рамках науково-дослідної теми кафедри обліку та оподаткування «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в умовах міжнародної економічної інтеграції» (номер державної реєстрації 0113U000042). У межах зазначеної теми автором обґрунтовано пропозиції, спрямовані на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління формуванням фінансових результатів у підприємствах України з урахуванням досвіду Йорданії.

**Мета та завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження – обґрунтування теоретико-методичних положень і розроблення практичних рекомендацій із удосконалення обліку й аналізу фінансових результатів українських підприємств із урахуванням зарубіжного досвіду, спрямованих на підвищення корисності обліково-аналітичної інформації для розроблення управлінських рішень щодо нарощування прибутковості підприємств як передумови їх соціально-економічного розвитку. Для досягнення поставленої мети визначено і вирішено наступні завдання:

– уточнити економічний зміст понять «доходи», «витрати» і «фінансові результати» та їх класифікацію з метою впорядкування методичних засад облікового відображення й аналізу;

– провести порівняльний аналіз систем обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств України та Йорданії шляхом співставлення діючої практики їх бухгалтерського обліку для виявлення можливостей удосконалення існуючих теоретико-методичних підходів до формування релевантного обліково-аналітичного процесу;

– поглибити методичні підходи до аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств згідно з критерієм відповідності доходів і витрат із метою розширення обліково-інформаційної бази для ефективного управління фінансовими результатами;

– розвинути теоретичні й організаційні підходи до бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів в Україні та Йорданії за ідентифікованими критеріями для вдосконалення практики їх бухгалтерського відображення;

– обґрунтувати інформаційне забезпечення аналізу фінансових результатів відповідно до вимог менеджменту для повнішого задоволення його потреб у своєчасній і якісній інформації;

– удосконалити методичні підходи до аналізу фінансових результатів за етапами їх формування для підвищення ефективності управління;

– розробити рекомендації з аналітичного обґрунтування джерел збільшення доходів і заходи щодо оптимізації витрат із метою уникнення збитковості фінансово-господарської діяльності підприємства.

**Об'єкт дослідження** – процес обліку й аналізу фінансових результатів підприємств України та Йорданії.

*Предмет дослідження* – сукупність теоретико-методичних і практичних положень обліку й аналізу фінансових результатів діяльності підприємств України та Йорданії.

**Методи дослідження** ґрунтуються на положеннях класиків економічної науки, працях вітчизняних і зарубіжних науковців із бухгалтерського обліку й економічного аналізу. Методологічною основою дослідження обрано системний підхід і порівняльний аналіз, які використовувались при дослідженні загальнотеоретичних засад обліку й аналізу фінансових результатів і обґрунтуванні практичних напрямів їх удосконалення. Застосовано також методи індукції та дедукції для уточнення понять «прибуток», «збиток» як форм сутності фінансового результату, а також доходів і витрат як системоутворюючих чинників його формування; групування та статистичні порівняння – для узагальнення основних показників діяльності аналізованих у роботі авіаційних підприємств; методи функціонально-логічного аналізу й економіко-математичного моделювання – в процесі формування комплексу заходів щодо вдосконалення обліку й аналізу для ефективного управління фінансовими результатами підприємств України та Йорданії.

Інформаційною основою дослідження стали законодавчі та нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку й аналізу діяльності підприємств України, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, державних органів статистики, облікові й звітні дані підприємств «Міжнародні авіалінії України» та «Royal Jordanian».

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні та розвитку методичних положень щодо обліку й аналізу фінансових результатів підприємств на основі українського й зарубіжного (йорданського) досвіду. Основні результати, які отримано в процесі вирішення поставлених завдань та становлять наукову новизну дослідження, полягають у наступному:

*удосконалено:*

– теоретико-організаційні підходи до бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів українських та йорданських авіапідприємств на основі ідентифікованих критеріїв порівняння (переваги змісту над юридичною формою; особливості розкриття інформації; якість і зміст фінансової звітності), що сприяє підвищенню якісних характеристик облікової інформації та ефективності управління фінансовими результатами;

– методичні засади аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів авіапідприємств згідно з критерієм відповідності доходів і витрат шляхом деталізації та порівняння структури субрахунків 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 791 «Результат операційної діяльності» та запровадження відповідних реєстрів аналітичного обліку, що сприяє підвищенню корисності інформаційної бази для прийняття рішень щодо зростання прибутковості діяльності;

– методичні підходи до аналізу фінансових результатів із урахуванням досвіду йорданських авіакомпаній, які передбачають поетапну аналітичну оцінку рівня та динаміки отриманих економічних вигід у формі фінансового

результату, що створює умови для підвищення результативності управління прибутками;

*набули подальшого розвитку:*

– сутнісна характеристика понять «доходи», «витрати» і «фінансові результати» та класифікація доходів підприємства шляхом її доповнення ознакою «за видами економічних вигід» і класифікацію видів витрат діяльності підприємства через доповнення її ознаками: «за формою зменшення економічних вигід», «за географічною ознакою (місцем виникнення)», що дає можливість уточнити методичні засади і практичну спрямованість аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів;

– порівняльний аналіз систем обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств України та Йорданії із застосуванням компаративного методу, що забезпечує зіставність теоретико-методичних підходів для підвищення якості їх облікового відображення;

– обґрунтування інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів підприємств із урахуванням повнішого задоволення потреб менеджменту, що сприятиме підвищенню якості управління їх формуванням;

– напрями аналітичного обґрунтування формування фінансових результатів, що, на відміну від існуючих, ґрунтуються на розробленій автором матриці взаємозалежності фінансових результатів і витрат та якості обслуговування користувачів послуг авіапідприємств і є передумовою підвищення їх фінансової стійкості, конкурентоспроможності та соціально-економічного розвитку.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні та практичній цінності пропозицій з удосконалення процедур обліку й аналізу фінансових результатів, які сприятимуть формуванню достовірної облікової та аналітичної інформації в достатньому обсязі для прийняття ефективних управлінських рішень для підвищення прибутковості підприємств. Окремі результати дисертації використано у діяльності суб'єктів господарювання, зокрема: ТОВ «Авіакомпанія Браво». Результати проведеного дослідження також використовуються у навчальному процесі при викладанні дисципліни «Облік у зарубіжних країнах» у Національному університеті біоресурсів і природокористування України.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до вирішення важливого наукового завдання – теоретичного обґрунтування та розроблення практичних рекомендацій щодо обліку й аналізу фінансових результатів українських підприємств із урахуванням зарубіжного досвіду. Сформульовані у дисертації теоретико-методичні положення, висновки та пропозиції належать особисто здобувачу та є його науковим доробком.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дисертації отримали позитивні відгуки на Міжнародній науково-практичній конференції (до 60-річчя кафедри філософії НУБіП України) «Людина, суспільство, держава у філософському дискурсі: історія і сучасність» (м. Київ, 2017 р.); XXXIII Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Вітчизняна

наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку» (м. Переяслав-Хмельницький, 2017 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Соціально-економічний розвиток країни в контексті інтеграційних процесів: досвід, проблеми, перспективи» (м. Київ, 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні можливості забезпечення соціально-економічного розвитку країн» (м. Ужгород, 2017 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегічна аналітика та антикорупційний аудит в системі забезпечення фінансово-економічної безпеки держави, регіону, суб'єктів господарювання» (м. Харків, 2017 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Реалізація політики модернізації економіки в умовах державно-приватного партнерства» (м. Запоріжжя, 2017 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації знайшли відображення в 12 наукових працях, з яких 4 статті у наукових фахових виданнях України, 2 статті у наукових виданнях інших держав, 6 тез наукових доповідей.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається з анотацій, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 250 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 24 таблиці та 43 рисунки. Список використаних джерел налічує 138 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, сформульовано мету та завдання, визначено об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну, теоретичне та практичне значення отриманих результатів, наведено дані щодо їх апробації.

У першому розділі «**Теоретичні аспекти обліку й аналізу фінансових результатів: досвід України та Йорданії**» охарактеризовано сутність та класифікацію доходів і витрат як основних компонентів фінансових результатів і системоутворюючих чинників організації їх обліку й аналізу, проаналізовано теоретико-інституційні підходи до визначення фінансових результатів в Україні та Йорданії.

На сучасному етапі розвитку економічних відносин між суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність на міжнародних ринках товарів і послуг, актуальним постає питання вдосконалення методичних підходів до відображення доходів діяльності підприємства, оскільки існуючі тенденції розкриття інформації про доходи не відображають міжнародного досвіду країн бізнес-партнерів українських суб'єктів господарювання, що впливає на неконвенційність використовуваних понять у сфері бухгалтерського обліку й аналізу. Для усунення цього недоліку в роботі здійснено компаративну (порівняльну) оцінку обліково-аналітичних систем України та Йорданії – країни, яка активно використовує міжнародні стандарти фінансової звітності в корпоративній практиці, з огляду на те, що облік та аналіз на підприємствах цієї країни є уніфікованими із зарубіжними підприємствами та практикою інвесторів і власників, котрі обрали Йорданію в якості країни організації

власного бізнесу. Євроінтеграційні процеси в Україні викликають необхідність удосконалення нормативно-правового регулювання, пов'язаного також із впровадженням змін у окремі положення стандартів бухгалтерського обліку. Особливого значення за цих умов набуває порівняння українських і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в частині таких важливих економічних категорій як «фінансові результати», «доходи», «витрати», враховуючи особливості розкриття інформації про доходи в звітності українських і зарубіжних суб'єктів господарювання. Це дозволяє сформулювати підхід, що відповідатиме сучасним тенденціям розвитку економічних відносин між підприємствами різного географічного розташування.

Для вирішення цих завдань узагальнено підходи представників різних наукових економічних шкіл до сутності категорії «доходи». Дохід визначається як плата за ресурси їх власникам. У ході дослідження встановлено, що дохід доцільно розглядати: з юридичної (з позиції передачі прав власності) та з економічної точок зору (з позиції зміни вартості цінності). Критичний аналіз цих позицій обумовив уточнення категорії «дохід», згідно з яким – це результат (віддача) функціонування капіталу у вигляді отримання економічних вигід. Дохід є мірою оцінки ефективності використання ресурсів власників підприємства. Облікова інформація щодо доходу впливає на обґрунтованість і достовірність рішень, які приймаються в системі управління підприємством. Порівняння міжнародних і національних стандартів щодо розкриття інформації про оцінку та склад доходів діяльності підприємства засвідчив, що міжнародні стандарти містять положення, які розмежовують і конкретизують окремі питання ведення бухгалтерського обліку доходів. Натомість у П(С)БО України наявні окремі положення, які не є конкретними та призводять до формування неповної інформації про доходи діяльності підприємства. Міжнародні стандарти, якими користуються йорданські підприємства, виділяють в якості окремого виду, окрім доходів від реалізації товарів, доходи від надання послуг, а також відсотки, роялті, дивіденди, на основі того, що дані види доходів мають певну специфіку обліку й аналізу, яка суттєво позначається на умовах визнання даних доходів.

Уточнення сутнісної характеристики доходів обумовило необхідність доповнення класифікації доходів діяльності підприємства відповідно до українського та міжнародного законодавства ознакою «за видами економічних вигід», згідно з якою запропоновано виокремлювати: дохід від зміни права власності на ресурси; дохід у формі збільшення вартості активів; дохід у формі зменшення суми зобов'язань. Запропонована класифікація доходів, яка враховує склад різних видів доходу відповідно до критеріїв, що поєднують українські та міжнародні нормативно-правові документи, характеризує теоретично-правове підґрунтя бухгалтерського обліку й аналізу доходів діяльності підприємств.

Реалізація основної бізнес-цілі суб'єкта господарювання, що полягає в максимізації прибутку, ґрунтується на побудові ефективної політики управління фінансовими результатами та їх складовими – доходами і витратами. Бар'єри попиту та постійно зростаюча конкуренція сприяють тому,



що мінімізація витрат стає важливим джерелом підвищення ефективності. Тому важливе значення для отримання якісної облікової інформації про формування фінансових результатів та їх аналітичної оцінки має уточнення сутності та класифікації витрат. Узагальнення наукових позицій вчених-економістів дозволило зробити висновок, що категорія «витрати» є багатофункціональною, враховуючи її різносторонність і призначення, що полягає у формуванні фінансового результату.

Варто ідентифікувати та обґрунтувати особливості витрат, що визначають теоретичний базис ведення бухгалтерського обліку, та здійснення аналітичних процедур. Зокрема, в ході дослідження встановлено дві групи факторів, які визначають величину витрат діяльності та пов'язані з принципами бухгалтерського обліку і фінансової звітності, а саме: елементи витрат, понесених на підприємстві, відносяться до конкретного звітного періоду, тобто спостерігається вплив термінів виникнення витрат на формування загальної їх вартості; на величину витрат впливають критерії їх ідентифікації: калькуляція, рівень рентабельності, вид діяльності тощо.

Витрати є умовою формування економічних вигід й отримання доходів. З позицій причинно-наслідкових зв'язків і залежностей, що знайшли своє відображення у П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати», витрати є причиною (умовою) формування доходів і фінансових результатів, а доходи – наслідком здійснення витрат, уречевленням затрат праці найманих працівників і капіталу власників підприємства відповідно до розробленої схеми взаємозв'язку капіталу, витрат, доходів та фінансових результатів.

На основі аналізу підходів науковців до визначення класифікації витрат діяльності підприємства, а також положень міжнародного та українського законодавства з цього питання, у роботі обґрунтовано висновок, що наведені класифікаційні ознаки не відображають у сукупності їх ролі на підприємстві. Адже кожна з представлених класифікацій не враховує багатосторонність витрат та їх основну функцію – участь у формуванні фінансового результату, а розроблена для вирішення окремих (суто процедурних) завдань. Тому в ході дослідження уточнено класифікацію видів витрат діяльності підприємства і доповнено її ознаками: за географічною ознакою (місцем виникнення) та за формою зменшення економічних вигід. Щодо останньої класифікаційної ознаки виокремлюються витрати, пов'язані з вибуттям (зменшенням) активів, і витрати, пов'язані з виникненням зобов'язань, максимально узгоджується з сутнісною характеристикою витрат, методичними засадами обліку витрат і фінансових результатів. Поділ і, відповідно, узагальнення інформації про витрати за географічною ознакою, згідно з якою виокремлюються витрати, пов'язані з отриманням вигоди в Україні, та витрати, пов'язані з отриманням вигоди в інших країнах, є важливими для підприємств, що здійснюють діяльність на міжнародному ринку послуг, у тому числі з авіап перевезень, оскільки дозволяє чітко ідентифікувати й узгодити визнання доходів і витрат відповідно до вимог чинного законодавства.

Для забезпечення максимальної функціональності методики та організації обліку витрат розроблено класифікацію витрат діяльності за етапами відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та звітності.

Вивчення теоретико-методичних підходів до визначення фінансового результату в світлі міжнародних та українських положень законодавства обумовило аналіз існуючих моделей бухгалтерського обліку, особливості яких впливають на формування кінцевого результату діяльності підприємства. У роботі досліджено особливості ісламської моделі бухгалтерського обліку, які впливають на методичний підхід до формування фінансового результату. На підставі аналізу специфіки континентальної та ісламської моделей обліку, визначено три основні критерії, які відрізняють ці моделі: критерій соціально-економічних умов; критерій користувачів інформації; критерій розкриття інформації. На основі цього проведено компаративний аналіз ісламської та континентальної моделі бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1

**Компаративний аналіз континентальної  
та ісламської моделей бухгалтерського обліку**

Порівняльна ознака	Континентальна модель обліку (Україна)	Ісламська модель обліку (Йорданія)
<b>СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ КРИТЕРІЙ</b>		
Право	загальне право	релігійне право
Економічний підхід	макрорівень	макрорівень
Господарська діяльність	ґрунтується на сучасному торговельному праві	ґрунтується на етичному праві Корану
Мета діяльності підприємств	– максимізація прибутку; – індивідуальна користь	– відповідальний прибуток; – суспільна користь; – соціальна справедливість; – природне середовище
Відповідальність підприємств	особиста	громадська
Вартість грошей у часі	використовується	не використовується
Нарахування відсотків	використовується	не використовується
<b>КРИТЕРІЙ КОРИСТУВАЧІВ ІНФОРМАЦІЇ</b>		
Мета надання інформації в обліку	– підтримка інвесторів і кредиторів; – орієнтація на ринок	– відповідальність перед ісламськими законами; – орієнтація на соціальний добробут
Користувачі інформації	– інвестори; – кредитори; – менеджери; – суспільство	– державні органи; – менеджери; – суспільство
<b>КРИТЕРІЙ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ</b>		
Вид ідентифікованої інформації	внутрішні господарські операції, що підлягають у грошовому вимірі	соціально-економічні та релігійні події фінансового і нефінансового характеру
Оцінка	історична вартість	поточна вартість
Визначення фінансового результату	витратно-дохідний підхід	балансовий підхід
Фінансова звітність (концентрація уваги)	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	Баланс

Відповідно до висновків компаративного аналізу обґрунтовано сутність поняття «фінансовий результат» під впливом різних моделей бухгалтерського обліку в розрізі порівняння міжнародних та українських стандартів, що використовують суб'єкти господарювання відповідно Йорданії та України, а саме: фінансовий результат – це уречевлення у грошовій формі економічної вигоди від використання капіталу власників у результаті здійснення господарської діяльності підприємства.

Реалізація системного підходу до трактування сутності фінансових результатів обумовлює необхідність урахування, поряд із українськими та міжнародними стандартами, концептуальних засад ісламської моделі обліку. Тому у роботі здійснено трактування фінансового результату відповідно до ісламської та континентальної моделей бухгалтерського обліку. Українська система бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на принципах функціонування континентальної моделі бухгалтерського обліку, відрізняється від ісламської за такими критеріями: соціально-економічних умов, користувачів інформації, розкриття інформації. Отже, спостерігаються відмінності і в теоретичних підходах до визначення окремих понять і категорій у сфері бухгалтерського обліку й аналізу фінансових результатів, що, в свою чергу, впливає на класифікацію фінансових результатів як об'єктів обліку та аналізу. Оскільки фінансові результати є інтегральним показником, що характеризує підсумок взаємодії доходів і витрат, то логічними, на нашу думку, є класифікація та подальший аналітичний облік фінансових результатів у розрізі тих групувальних ознак, що характерні для доходів і витрат.

Також запропоновано враховувати у системі фінансового обліку фінансових результатів інституційно-економічні особливості діяльності авіаперевізників, а саме: періодичність перевезень (регулярні, нерегулярні (чартери)), географічні ознаки формування доходів, витрат і фінансових результатів. Адже саме таке групування дозволяє значно посилити цільову функцію управління, адресність і релевантність облікової інформації в управлінні нарощуванням прибутку (недопущенням збитку) авіапідприємств.

У другому розділі «**Облікове відображення фінансових результатів на підприємствах України та Йорданії**» оцінено організаційні та методичні засади бухгалтерського обліку та фінансової звітності про доходи, витрати та фінансові результати українських та йорданських авіапідприємств, визначено проблемні питання обліку фінансових результатів, які потребують подальшого вирішення.

Установлено, що характеристика сутності доходу в українських і міжнародних стандартах, що використовуються Royal Jordanian, не має принципових відмінностей. Водночас, стосовно підходу до класифікації доходів, спостерігаються принципові відмінності, як свідчать результати компаративного аналізу статей доходів за видами діяльності в Україні (П(С)БО 15 «Дохід») та Йорданії (МСБО 18 «Дохід»). В українській методології та практиці обліку доходи поділяються, передусім, за видами діяльності підприємства, з огляду на специфіку операційної, фінансової та іншої діяльності, що не повною мірою відповідає потребам саме обліково-

аналітичної діяльності. Тому доцільно у розвитку методики обліку та аналізу доходів в Україні спиратись на досвід йорданських підприємств, що передбачає докорінну зміну підходів до обліку та аналізу доходів за видами та матиме наслідком не лише покращення сприйняття фінансової звітності українських авіакомпаній зарубіжними інвесторами, але й більш логічне, обгрунтоване представлення основних видів корпоративної обліково-аналітичної діяльності щодо визнання доходів за видами, з урахуванням специфіки діяльності авіакомпанії як суб'єкта надання послуг.

Для поглиблення методичних засад обліку доходів проведено компаративний аналіз умов визнання доходу від операцій із надання послуг в Україні (П(С)БО 15 «Дохід») та Йорданії (МСБО 18 «Дохід»). Результати порівняння свідчать про практичну тотожність підходу до ідентифікації результатів діяльності підприємства як доходу від надання послуг. Водночас, дещо відрізняються умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів. Відмінності полягають, передусім, у формі та викладенні, і значно меншою мірою – у змісті базових положень: умови визнання доходів за йорданською методологією ідентифіковані детальніше. Також при передачі ризиків і вигід, пов'язаних із правом власності на продукцію (послугу, товар, інший актив), МСБО 18 «Дохід» регламентується з урахуванням принципу суттєвості, чого немає в українському законодавстві.

Компаративний аналіз умов визнання доходу від реалізації продукції, товарів, інших активів за критеріями в Україні (П(С)БО 15 «Дохід») та Йорданії (МСБО 18 «Дохід») за даними публічно доступної фінансової звітності МАУ та Royal Jordanian засвідчив, що проблеми обліку доходів в українській практиці, передусім, полягають у забезпеченні більшої деталізації джерел доходів та врахуванні галузевої специфіки діяльності підприємств. Водночас, важливим є збільшення свободи підприємств у формуванні структури звітності (що цілком можливо згідно з принципами Міжнародних стандартів фінансової звітності, якими декларативно керується Україна) та видалення зі звітності зайвої інформації, що не має облікового значення (не ведеться облік або постійно значення за рядком є нульовим). В якості найвагоміших критеріїв обрано забезпечення: пріоритету фактів (переваги змісту над юридичною формою), розкриття інформації, вимоги до якості звітності підприємств (зрозумілість і зіставлення), вимог до змісту звітності підприємств (доречність і достовірність).

На основі досвіду йорданського підприємства (Royal Jordanian) ідентифіковано статті доходів операційної діяльності. Вивчення практичних засад застосування методики обліку доходів українських авіапідприємств засвідчило недостатній рівень деталізації відповідної інформації, що потребує коригування і доповнення аналітичних рахунків бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності. Тому в роботі деталізовано структуру субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» авіапідприємств України. Оскільки така деталізація інформації важлива для оперативного та дієвого контролю та управління доходами, запропоновано використовувати додатковий регістр обліку – Аналітичну відомість доходів авіапідприємств і

регламентувати у наказі про облікову політику підприємства необхідність її застосування. Це дозволяє суттєво підвищувати своєчасність і результативність рішень щодо доходів із позицій адресності та вагомості.

За сучасних умов динамічних змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємств, із урахуванням потреби забезпечення сприйняття обліково-аналітичної інформації широким колом зацікавлених осіб (власників, інвесторів, державних контрольних органів та ін.), існує необхідність пошуку шляхів підвищення ефективності обліку та аналізу витрат. Як показує світова практика, одним із найважливіших і найдієвіших напрямів є використання в українській обліково-аналітичній практиці міжнародних стандартів.

З цією метою здійснено компаративний аналіз критеріїв обліку витрат у публічно доступній фінансовій звітності авіакомпаній МАУ та Royal Jordanian. Його результати показали відмінності в обліково-аналітичній практиці досліджуваних підприємств (української та йорданської авіакомпанії), що полягають, передусім, у формі та викладенні, ступені деталізації й адаптованості обліку до потреб і можливостей підприємств конкретної сфери діяльності, у ступені свободи підприємства щодо вибору найбільш раціонального та зручного способу ведення обліку та фіксації витрат за певними видами діяльності, елементами, статтями. Значно меншою мірою це стосується змісту базових положень йорданської та української методологій обліку та аналізу витрат.

На основі ідентифікації статей витрат від операційної діяльності (на основі досвіду Royal Jordanian) запропоновано для забезпечення повного дотримання вимог чинного законодавства України та, враховуючи міжнародний досвід, реалізувати принцип відповідності доходів і витрат через доповнення методики аналітичного обліку витрат для авіапідприємств шляхом розширення структури субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» за аналогією з аналітичним обліком доходів.

Деталізація облікової інформації за критерієм відповідності доходів і витрат створює необхідні передумови для системного управління витратами авіапідприємств. Для реєстрації цієї інформації запропоновано використовувати додатковий реєстр обліку – Аналітичну відомість витрат авіапідприємств і регламентувати у наказі про облікову політику обов'язковість її формування та ведення. За аналогією з організацією обліку доходів операційної діяльності, логічною є регламентація у посадовій інструкції головного бухгалтера контролю за достовірністю інформації в Аналітичній відомості витрат авіапідприємств та оцінка динаміки її показників відповідно до інформаційних запитів зацікавлених сторін – власників і керівництва підприємства. Це дозволяє суттєво підвищувати своєчасність і результативність рішень щодо витрат із позицій релевантності інформації.

У міжнародних стандартах фінансової звітності існують досить чіткі вимоги та закладено певні принципи, важливі для формування ефективної системи інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів діяльності підприємств. У цьому контексті міжнародні стандарти не лише представляють накопичений досвід різних країн, але й впливають на розвиток

системи обліку фінансових результатів підприємств України, доповнюючи її прогресивним зарубіжним досвідом, що обумовлює потребу узгодження української національної нормативно-законодавчої бази. Тому у роботі розглянуто передумови забезпечення ефективності організації обліку та аналізу фінансових результатів на базі міжнародних стандартів фінансової звітності та сформовано алгоритм формування фінансових результатів діяльності авіакомпанії, в якому відображаються причинно-наслідкові зв'язки факторів і показників, що впливають на фінансові результати даних підприємств.

Обґрунтовано, що на сьогодні облікове забезпечення прийняття управлінських рішень щодо фінансових результатів та їх компонентів – доходів і витрат – має ряд недоліків, одним із яких є недостатній рівень аналітичного обліку доходів і витрат, пов'язаних із операційною діяльністю авіапідприємств, нерелевантністю відповідної інформації. Тому пропонуємо вдосконалити методичні засади обліку фінансових результатів шляхом деталізації та доповнення аналітичних рахунків бухгалтерського обліку фінансових результатів від операційної діяльності авіапідприємств (табл. 2).

Таблиця 2

**Розширення аналітичності субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» авіапідприємств України**

Елементи деталізації субрахунку 791	Аналітичні рахунки
Аналітичні рахунки першого порядку (за географічною ознакою (місцем формування))	791.1X «Результати, отримані від внутрішніх перевезень» 791.2X «Результати, отримані від міжнародних перевезень (за видами)»
Аналітичні рахунки другого порядку (за регулярністю перевезень)	791.1.1X «Результати, отримані від регулярних перевезень (за видами)» 791.1.2X «Результати, отримані від чартерних рейсів (за видами)»
Аналітичні рахунки третього порядку (за функціональним призначенням)	791.1.1.1X «Результати, отримані від перевезень пасажирів» 791.1.1.2X «Результати, отримані від перевезень вантажів» 791.1.1.3X «Результати, отримані від перевезень понаднормового багажу» 791.1.1.4X «Результати, отримані від перевезень авіапошти» 791.1.2.1 «Результати, отримані від прибуття та вильоту літальних апаратів інших компаній» 791.1.2.2X «Результати, отримані від надання технічних та експлуатаційних послуг іншим особам або компаніям» 791.1.2.3X «Результати, отримані від вантажних чартерних перевезень» 791.1.2.4X «Результати, отримані від надання послуг першого класу» 791.1.2.5X «Результати, отримані від надання послуг іншим авіакомпаніям»

Забезпечення якості управління прибутком значно покращиться із запровадженням запропонованого реєстру аналітичного обліку – Аналітичної відомості фінансових результатів авіапідприємств, інформація з якої може використовуватися зацікавленими сторонами у будь-якій періодичності для прийняття рішень тактичного та стратегічного характеру.

У третьому розділі «**Інформаційне забезпечення та методичні підходи до вдосконалення аналізу фінансових результатів**» актуалізовано та досліджено проблеми інформаційного забезпечення аналізу фінансових результатів із урахуванням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, узагальнено методичні засади аналітичної оцінки фінансових результатів підприємств України та Йорданії й обґрунтовано організаційні та методичні підходи до аналізу фінансових результатів у конкурентному середовищі.

Важливу роль у забезпеченні зацікавлених користувачів якісною інформацією відіграє аналіз фінансових результатів і його інформаційне забезпечення з урахуванням вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Для цього ідентифіковано основні джерела інформації, які слід використовувати при здійсненні аналізу фінансових результатів діяльності українських підприємств на основі зарубіжного досвіду: принципологічна база обліку й аналізу фінансових результатів, методичні розробки та затверджені методики обліку й аналізу, міжнародна нормативна база та стандарти, національна нормативна база та стандарти, дані бухгалтерського, статистичного й управлінського обліку та звітності, зовнішня інформація (звітність конкурентів, офіційна, статистична тощо), внутрішня позаоблікова інформація, дані особистих спостережень аналітиків.

Отримана інформація сприяє прийняттю та реалізації рішень, що дозволятимуть мінімізувати очікувані загрози, а також коригувати існуючі та обґрунтовувати нові, більш ефективні стратегії економічної поведінки та розвитку. Тому у роботі доводиться, що управління підприємством та аналіз фінансових результатів його діяльності, як інформаційна основа прийняття управлінських рішень у процесі даного управління, мають ставати все більш проактивними, орієнтованими на перспективу та сталий розвиток підприємства, в тому числі, за рахунок ефективного використання його ресурсів і розподілу його результатів діяльності. Реальну картину господарської діяльності та фінансової ситуації можна отримати тільки тоді, коли застосовуються обґрунтований комплекс і логічна конструкція показників. Важливим є також збереження певних принципів, до найважливіших із яких, що використовуються при побудові показників аналізу фінансових результатів, необхідно віднести: доцільність, відповідність, співмірність, порівнянність. Крім того, варто враховувати три головні причини неточності звітної інформації, що використовується в аналізі: відносність оцінки, «системні деформації», а також «інфляційні деформації».

Найважливішим завданням аналізу фінансових результатів підприємств України, що діють на основі міжнародних стандартів, є виявлення та розкриття причинно-наслідкових зв'язків між економічними явищами, зокрема, між змінами у доходах, витратах, прибутках; змінами структури ресурсної бази підприємств; визначення причин змін, що виникли, а також підготовка обґрунтованої, достатньої, неперевантаженої за обсягами інформаційної бази для прийняття управлінських рішень на підприємстві.

Аналітична оцінка фінансових результатів української та йорданської авіакомпаній передбачає визначення основних тенденцій у зміні показників фінансових результатів на основі горизонтального та вертикального аналізу, що характеризують процес витрачання ресурсів та отримання вигід від цього процесу, формування на цій основі аналітичних висновків, корисних для обґрунтування прийняття управлінських рішень. Для більш узагальненої оцінки ефективності фінансових результатів пропонується у методиці аналізу для українських підприємств використовувати систему показників рентабельності, що застосовується у йорданській аналітичній практиці: рентабельність основної діяльності, рентабельність операційної діяльності, рентабельність діяльності в цілому (операційної, фінансової, інвестиційної) до оподаткування, рентабельність діяльності в цілому (операційної, фінансової, інвестиційної) після оподаткування, рентабельність собівартості реалізованої продукції, рентабельність активів (ROA), рентабельність власного капіталу (ROE), рентабельність власного капіталу ROE (без урахування накопичених витрат минулих періодів у власному капіталі).

Проведений аналіз фінансових результатів і показників рентабельності авіаційних підприємств України та Йорданії згідно з запропонованим переліком засвідчив, що стабільно задовільний рівень показує лише рентабельність основної діяльності, обчисленої за доходами підприємства. Отриманий прибуток відносно собівартості реалізації послуг авіапідприємства (рентабельність собівартості реалізованої продукції) є також стабільно позитивним і має досить прийнятне значення, що дозволяє характеризувати витрачання ресурсів підприємства в цілому як цілком задовільне. У Royal Jordanian, як і у випадку з МАУ, очевидними є проблеми з використанням і розподілом доходів від діяльності. Рентабельність активів підприємства має за аналізований період з року в рік нестабільну динаміку, зважаючи, передусім, на отримання суттєвих збитків у 2013–2014 та у 2016 рр. і від'ємного власного капіталу через накопичення суттєвої величини витрат минулих періодів у 2014 році (що робить некоректним визначення показника ROA в цьому році). У Royal Jordanian, як і у МАУ, витрати минулих періодів, що відображаються у пасиві та суттєво знижують обсяг власного капіталу, обумовлені специфікою діяльності авіакомпанії, що використовує частину авіапарку на умовах лізингу. Але частка авіапарку, що не знаходиться у власності Royal Jordanian, значно менша, ніж така частка у МАУ, оскільки від'ємне значення власного капіталу тут фіксується лише у 2014 році. В цілому ж величина рентабельності власного капіталу ROE (без урахування накопичених витрат минулих періодів у власному капіталі) для Royal Jordanian є нестабільною та не може слугувати основою для прийняття стратегічно важливих рішень, оскільки суттєво на це впливає збитковість діяльності авіакомпанії у 2013, 2014 і 2016 рр.

Порівнюючи значення ROE аналізованих авіакомпаній (рис. 1), у цілому спостерігаються істотні коливання значень даних показників, що свідчить про очікувану нестабільність і непрогнозованість в отриманні вигід від вкладання ресурсів у бізнес даних авіакомпаній.



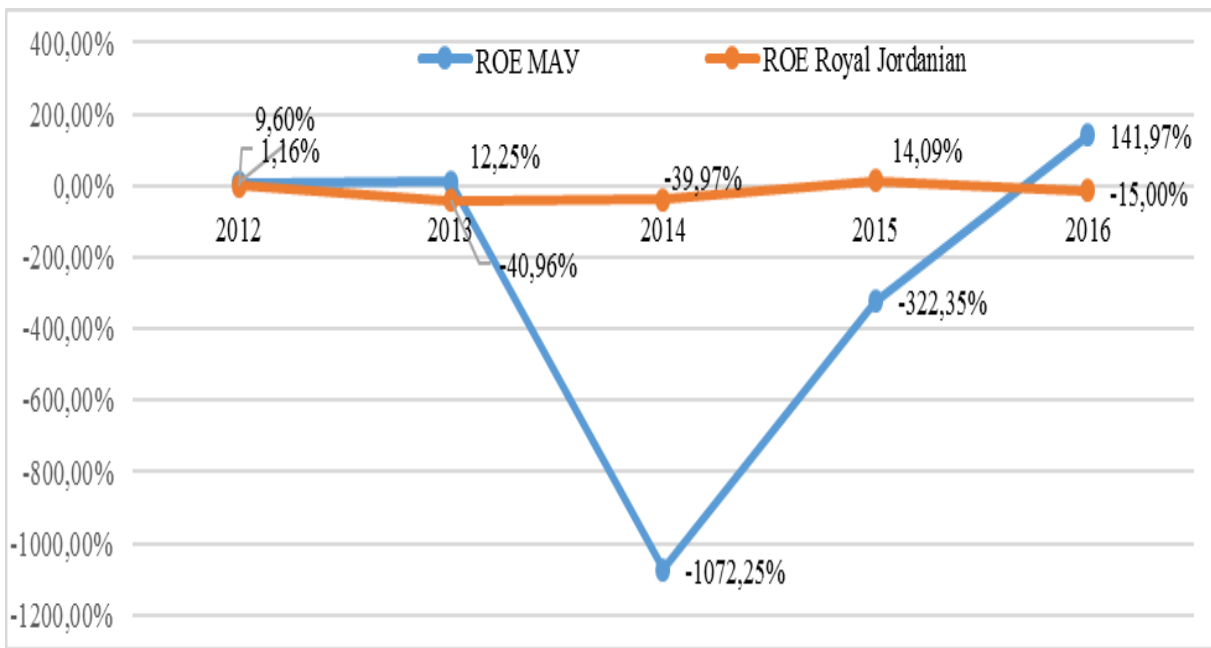


Рис. 1. Динаміка рентабельності власного капіталу аналізованих авіакомпаній у 2012–2016 рр.

Оцінюючи фінансові результати через призму рентабельності, особливу увагу у міжнародній обліково-аналітичній практиці звертають на окупність продажу та залучення майна й капіталу. Рентабельність останнього (віддача на вкладений капітал) викликає великий інтерес власників підприємства та інвесторів. Тому рекомендується застосовувати у методиці аналізу фінансових результатів українських підприємств і цей напрям аналізу.

Також на основі даних звітності аналізованих авіакомпаній України та Йорданії пропонується виокремити основні напрями аналізу, які, як підтверджено апробацією, можуть бути реалізовані в межах обліково-аналітичної практики авіапідприємств із огляду на можливості отримання релевантної інформації (табл. 3).

Дані таблиці показують, що йорданська обліково-аналітична практика має у своєму розпорядженні більш деталізовану, конкретнішу й адаптовану до специфіки діяльності авіапідприємств інформацію щодо витрат і доходів від діяльності за основними напрямками. Актуальність результатів аналізу фінансових результатів значно зростає за умови реалізації прогностичної функції аналізу шляхом моделювання різних сценаріїв поліпшення фінансових результатів підприємства, що дозволяє визначати співвідношення між позиковими та власними коштами, а також забезпечити найбільшу потенційну віддачу власного капіталу.

Зіставлення результатів розрахунків вартості капіталу й ефекту фінансового важеля може бути проведене на підставі визначення розриву між цими показниками. Чим вища позитивна різниця між очікуваним рівнем рентабельності власного капіталу (*ROE*) і рівнем *WACC*, тим більший внутрішній фінансовий потенціал має підприємство для забезпечення поліпшення фінансових результатів.

**Напрями аналізу фінансових результатів, можливі для застосування на основі даних звітності аналізованих авіакомпаній**

Напрями аналізу фінансових результатів	За даними звітності МАУ	За даними звітності Royal Jordanian	Рекомендовані напрями аналізу
Аналіз динаміки та структури показників доходів і витрат (на основі даних звітів про фінансові результати (про сукупний дохід))	+	+	+
Аналіз динаміки та структури елементів операційних витрат	+	+	+
Аналіз рівня та динаміки прибутковості акцій	+	+	+
Аналіз динаміки та структури показників руху грошових коштів за видами діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова) на основі даних звітів про рух грошових коштів	+	+	+
Аналіз динаміки та структури деталізованих доходів від операційної діяльності (статті з урахуванням специфіки діяльності авіакомпанії)	-	+	+
Аналіз динаміки та структури деталізованих витрат від операційної діяльності (статті з урахуванням специфіки діяльності авіакомпанії)	-	+	+
Аналіз динаміки та структури виплат працівникам компанії (статті з урахуванням специфіки діяльності авіакомпанії)	-	+	+
Аналіз динаміки та структури загальних та адміністративних витрат (статті з урахуванням специфіки діяльності авіакомпанії)	-	+	+
Аналіз динаміки та структури витрат на продаж і маркетинг (статті з урахуванням специфіки діяльності авіакомпанії)	-	+	+
Аналіз коефіцієнтів	+	+	+

Отже, проведення прогностичних варіантних розрахунків поліпшення фінансових результатів підприємства з позиції різних сценаріїв ефективності дає можливість вибрати оптимальний варіант ресурсного забезпечення розвитку, що робить можливим зберігати баланс інтересів у компанії. Унікальність бізнес-процесів авіакомпаній, різноманіття та відмінність зовнішніх і внутрішніх умов їх господарської діяльності не дає змоги виробити єдиний механізм і шаблон, за допомогою якого забезпечуватиметься поліпшення фінансових результатів підприємства та який матиме універсальний характер. Водночас, існує ряд основних моментів, що дозволяють говорити про деякі узагальнені принципи формування комплексу заходів щодо поліпшення фінансових результатів підприємства. Враховуючи це, запропоновано структурно-логічну схему формування комплексу аналітичних заходів щодо поліпшення фінансових результатів підприємства, на основі якої сформовано дерево цілей у розробленні заходів із поліпшення фінансових результатів (рис. 2), що спростило процес оцінки перспектив реінвестування фінансових ресурсів компанії.

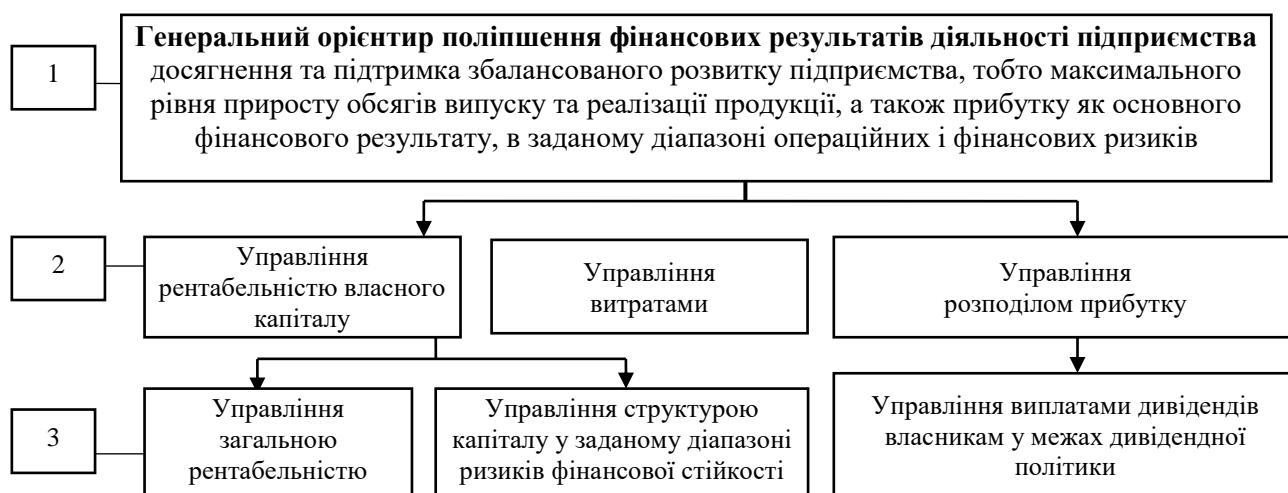


Рис. 2. Дерево цілей у розробленні заходів із поліпшення фінансових результатів на основі методики ітераційного аналізу

Реалізація прогностичної функції аналізу стає можливою також завдяки застосуванню розробленої автором матриці взаємозалежності між фінансовим результатом і витратами на обслуговування клієнтів.

## ВИСНОВКИ

У дисертації реалізовано вирішення наукового завдання щодо обґрунтування теоретико-методичних положень, а також розроблення практичних рекомендацій з удосконалення системи обліку й аналізу фінансових результатів українських підприємств на основі зарубіжного досвіду. Отримано наступні результати, що містять розвиток теоретико-методичних засад і є основою практичних рекомендацій щодо поліпшення управління фінансовими результатами:

1. У процесі дослідження теоретичних аспектів обліку й аналізу фінансових результатів уточнено економічний зміст понять «доходи» та «фінансові результати» на основі узгодження концептуальних засад Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності, згідно з якими дохід підприємства – це надходження економічних вигід у процесі діяльності. Відповідно, доповнено класифікацію доходів підприємств через введення додаткової групувальної ознаки – «за видами економічних вигід». Критичний аналіз досліджень вчених щодо сутності категорії «прибуток» зумовив її уточнення, а саме: фінансовий результат – це уречевлення у грошовій формі різниці між економічною вигодою та витратами від використання капіталу (ресурсів) власників у результаті здійснення господарської діяльності підприємства. Сукупність пропозицій сприяє впорядкуванню методичних засад бухгалтерського обліку доходів і фінансових результатів підприємства.

2. Проведено порівняння системи обліку доходів, витрат, фінансових результатів України та Йорданії на відповідність вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Міжнародних стандартів фінансової звітності методом компаративного аналізу в частині: класифікації доходів; умов

визнання доходу від операцій із надання послуг; умов визнання доходу від реалізації продукції, товарів, інших активів. Це дозволило адаптувати існуючі українські теоретико-методичні підходи до обліку фінансових результатів до регламентацій Міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Удосконалено методичні засади аналітичного обліку доходів, витрат, фінансових результатів авіапідприємств згідно з критерієм відповідності доходів і витрат шляхом деталізації структури субрахунків 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 791 «Результат операційної діяльності» на основі класифікації доходів від операційної діяльності авіакомпаній, що використовується в міжнародній практиці бізнесу, наслідком чого є підвищення ефективності інформаційної бази прийняття рішень для максимізації прибутку.

4. У роботі обґрунтовано, що формування системи обліку фінансових результатів на базі міжнародних стандартів в умовах української економіки вимагає, в першу чергу, впровадження концептуального рівня міжнародних стандартів фінансової звітності. З цією метою в дисертації ідентифіковано критерії порівняння (забезпечення переваги змісту над юридичною формою; забезпечення розкриття інформації; забезпечення якості та змісту фінансової звітності) та визначено можливості використання Міжнародних стандартів фінансової звітності в українській обліковій політиці.

5. Необхідною умовою ефективного управління фінансовими результатами є якісна облікова й аналітична інформація. Встановлено, що для імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності у частині вимог до якісних характеристик інформації необхідно використовувати: методичні розробки та затверджені методики обліку й аналізу, міжнародну та національну базу та стандарти, принципологічну базу обліку й аналізу фінансових результатів, дані бухгалтерського, статистичного та управлінського обліку та звітності, внутрішню позаоблікову інформацію, дані особистих спостережень і розрахунків аналітиків, зовнішню інформацію.

6. Оцінка тенденцій показників, що відображають витрачання ресурсів (капіталу) власників підприємства для отримання економічних вигід, потребує досконалого аналітичного забезпечення. Запропоновано вдосконалену методику аналізу фінансових результатів за етапами з урахуванням досвіду йорданських авіакомпаній, що сприяє підвищенню ефективності управління прибутками підприємств.

7. Доведено, що для обґрунтування та втілення заходів із підвищення прибутковості бізнесу в конкурентному середовищі українським авіапідприємствам слід диверсифікувати напрями аналізу фінансових результатів за прикладом йорданських авіакомпаній у розрізі поглибленого аналізу динаміки та структури: показників руху грошових коштів, деталізованих доходів і витрат від операційної діяльності, виплат працівникам компанії, загальних та адміністративних витрат, витрат на продаж і маркетинг.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

### Статті у наукових фахових виданнях України:

1. Alnaimat M. A. Accounting and analytical aspects of income estimation in the corporate reporting system of enterprises of Ukraine and Jordan: comparative analysis. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 8. С. 4–9.
2. Alnaimat M. A. Informational support for the analysis financial performance in Ukraine and Jordan: comparative analysis. *Вісник Одеського національного університету. Економіка*. 2017. Т. 22. Вип. 5 (58). С. 184–187.
3. Alnaimat M. A. Preconditions for providing efficiency of income-expenditure accounting and analysis based on international standards. *Причорноморські економічні студії*. 2017. № 18. С. 192–197.
4. Alnaimat M. A. Ways to improve accounting and analysis of financial performance in Ukraine on the basis of international standards. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2017. № 27. С. 103–106.

### Статті у наукових виданнях інших держав:

5. Alnaimat M. A. Accounting and analytical aspects of reflecting expenditures in practice of companies of Ukraine and Jordan: comparison, problems and improvement background. *Paradigm of knowledge*. 2018. № 2 (28). P. 5–20.
6. Alnaimat M. A. Following the announcement of stock split on the trading prices (Analytical study of the Amman Financial Market). *Research Journal of Finance and Accounting*. 2017. Vol. 8. № 2. P. 117–121.

### Тези наукових доповідей:

7. Alnaimat M. A. Some words on economy of Jordan. Людина, суспільство, держава у філософському дискурсі: історія і сучасність: Міжнародна науково-практична конференція (до 60-річчя кафедри філософії НУБіП України), м. Київ, 18–19 травня 2017 року: тези доповіді. К., 2017. С. 246.
8. Alnaimat M. A. Features of cost accounting in Islam. Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку: XXXIII Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція, м. Переяслав-Хмельницький, 24 травня 2017 року: тези доповіді. Переяслав-Хмельницький, 2017. С. 33–35.
9. Alnaimat M. A. Principles and preconditions of formation of the financial performance accounting and analysis on the basis of international standards in Ukraine's conditions. Соціально-економічний розвиток країни в контексті інтеграційних процесів: досвід, проблеми, перспективи: Всеукраїнська науково-практична конференція, м. Київ, 14–15 липня 2017 року: тези доповіді. К., 2017. С. 124–127.
10. Alnaimat M. A. Principles and methodical approaches to functioning of financial performance accounting and analysis system: international experience and problems of its implementation in Ukraine. Сучасні можливості забезпечення соціально-економічного розвитку країн: Міжнародна науково-практична конференція м. Ужгород, 16 вересня 2017 року: тези доповіді. Ужгород, 2017. С. 124–127.

11. Suk P. L., **Alnaimat M. A.** Use of balanced scorecard to achieve strategic goals of the enterprise. Стратегічна аналітика та антикорупційний аудит в системі забезпечення фінансово-економічної безпеки держави, регіону, суб'єктів господарювання: VI Міжнародна науково-практична конференція, м. Харків, 26–27 жовтня 2017 року: тези доповіді. Х., 2017. С. 16–18. *(Здобувачем було здійснено класифікацію інформації щодо сутності понять «стратегічна аналітика» та «антикорупційний аудит»).*

12. Alnaimat M. A. Principles of formation of information support system for financial performance analysis of the companies in Ukraine. Реалізація політики модернізації економіки в умовах державно-приватного партнерства: Міжнародна науково-практична конференція, м. Запоріжжя, 3 листопада 2017 року: тези доповіді. Запоріжжя, 2017. С. 147–150.

## АНОТАЦІЯ

**Алнаїмат М. А. С. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств України та Йорданії.** – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2018.

Дисертацію присвячено обґрунтуванню теоретико-методичних положень та розробленні практичних рекомендацій із удосконалення обліку й аналізу фінансових результатів українських підприємств із урахуванням зарубіжного досвіду з метою розроблення ефективних управлінських рішень щодо підвищення прибутковості – передумови соціально-економічного розвитку суб'єктів господарювання.

Уточнено економічний зміст понять «доходи», «витрати» і «фінансові результати» та доповнено їх класифікацію. Проведено порівняльний аналіз систем обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств України та Йорданії шляхом співставлення методичних засад і діючої практики їх бухгалтерського обліку для виявлення можливостей удосконалення існуючих теоретико-методичних підходів до формування релевантного обліково-аналітичного забезпечення управління. Поглиблено методичні підходи до аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів підприємств згідно з критерієм відповідності доходів і витрат.

Ідентифіковано основні джерела інформації для аналізу фінансових результатів діяльності вітчизняних підприємств на основі зарубіжного досвіду. Удосконалено методичні підходи до аналізу фінансових результатів за етапами їх формування для підвищення ефективності управління. Уточнено основні напрями аналізу фінансових результатів у межах обліково-аналітичної практики авіапідприємств з метою отримання релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.

**Ключові слова:** облік, аналіз, доходи, витрати, фінансові результати, прибуток, збиток, міжнародні стандарти, національні стандарти, фінансова звітність, підприємство.

## АННОТАЦИЯ

**Алнаимат М. А. С. Учет и анализ финансовых результатов предприятий Украины и Иордании.** – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности)». Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины. Киев, 2018.

Диссертация посвящена обоснованию теоретико-методических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета и анализа финансовых результатов украинских предприятий с учетом зарубежного опыта в целях разработки управленческих решений по улучшению финансовых результатов – предпосылки социально-экономического развития предприятий.

В работе получило уточнение и развитие экономическое содержание понятий «доходы», «расходы» и «финансовые результаты» и их классификации. Проведен сравнительный анализ систем учета доходов, расходов и финансовых результатов предприятий Украины и Иордании путем сопоставления методических основ и действующей практики их бухгалтерского учета для выявления возможностей усовершенствования существующих теоретико-методических подходов к формированию релевантного учетно-аналитического обеспечения управления. Углублены методические подходы к аналитическому учету доходов, расходов и финансовых результатов предприятий по критерию соответствия доходов и расходов.

Идентифицированы основные источники информации для анализа финансовых результатов деятельности отечественных предприятий на основе зарубежного опыта. Усовершенствованы методические подходы к анализу финансовых результатов по этапам их формирования для повышения эффективности управления. Уточнены основные направления анализа финансовых результатов в пределах учетно-аналитической практики авиапредприятий с целью получения релевантной информации для принятия управленческих решений.

**Ключевые слова:** учет, анализ, доходы, издержки, финансовые результаты, прибыль, убыток, международные стандарты, национальные стандарты, финансовая отчетность, предприятие.

## ANNOTATION

**Alnaimat Mohammad Ahmad Saleh. Accounting and analysis of financial results of enterprises of Ukraine and Jordan.** – The Manuscript.

Dissertation for economic sciences candidate's academic degree in accordance with speciality 08.00.09 «Accounting, Analysis and Audit (within types of economic activity)». National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv, 2018.

The thesis is devoted to the substantiation of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the

accounting and analysis of financial results of Ukrainian enterprises, taking into account foreign experience in order to develop management solutions for improving financial results – the prerequisites for the socio-economic development of enterprises.

The economic content of the concepts «incomes», «expenses» and «financial results» is specified and their classification is supplemented. A comparative analysis of the accounting systems of incomes, expenses and financial results of enterprises of Ukraine and Jordan was conducted by comparing the methodical principles and the current practice of their accounting in order to identify the possibilities of improving the existing theoretical and methodical approaches to the formation of the relevant accounting and analytical management support.

To deepen the methodological basis of income accounting, a comparative analysis of the conditions for recognizing the income from operations for the provision of services, as well as the conditions for recognizing the proceeds from the sale of products, goods, other assets according to the criteria in Ukraine (UAS 15 «Income») and Jordan (IAS 18 «Income»). Methodical bases of the analytical accounting of incomes, expenses, financial results of airlines on the criterion of conformity of incomes and expenses are improved, that promotes the increase of utility of information base for decision-making concerning the growth of profitability of activity.

The problems of information support for the analysis of financial results have been updated and investigated taking into account the requirements of IFRS. Identified the main sources of information that should be used in analyzing the financial performance of domestic enterprises based on foreign experience.

Analytical assessment of the financial results of Ukrainian and Jordanian airlines is carried out by identifying the main trends in the performance of financial results on the basis of horizontal and vertical analysis.

Methodical approaches to the analysis of financial results have been improved, providing for a step-by-step analytical evaluation of the level and dynamics of the economic benefits obtained in the form of a financial result, taking into account the experience of Jordanian airlines, which makes it possible to increase the effectiveness of profit management.

The paper improved the theoretical and organizational approaches to accounting of receipts, expenditures, financial results of Ukrainian and Jordanian airlines on the basis of identified criteria of comparison.

As a result of the research presented in the thesis and the formulated generalizations and conclusions, the concepts of «receipts», «expenditures» and «financial results», as well as an expanded classification of company's receipts through supplementing it by the feature «by types of economic benefits» and the classification of types of company's expenditures through supplementing it by the features: «by the form of reduction in economic benefits», «on a geographical basis (place of origin)», which makes it possible to specify methodological principles and practical orientation of analytical accounting of receipts, expenditures and financial performance, got further development.



The methodological foundations of analytical accounting of receipts, expenditures, financial results of airlines were improved in accordance with the criterion of compliance of receipts and expenditures by means of detailing the structure of subaccounts 703 «Gain on Sales of Works and Services», 903 «Cost of Works and Services Sold», 791 «Result of Operating Activity» and the introduction of appropriate registries of analytical accounting, which contributes to improving the usefulness of the information base of decision making on the growth of profitability of activities.

Substantiation of the information support of the analysis of financial performance of companies by means of identification of the main sources of information has been further developed in order to take into account the full satisfaction of management needs, which will help to improve the quality of management of their formation. The methodological approaches to the analysis of financial performance are improved, taking into account the experience of Jordanian airlines, which provide a step-by-step analytical evaluation of the level and dynamics of the resulting economic benefits in the form of financial performance, which creates conditions for improving the efficiency of profit management.

The directions of analytical substantiation of the formation of financial performance are developed, which, unlike existing ones, are based on the author's developed matrix of interdependence between financial results and expenses for handling users of airline services and is a prerequisite for increasing their financial stability, competitiveness and socio-economic development.

**Key words:** accounting, analysis, receipts, expenditures, financial performance, financial results, profit, loss, international standards, national standards, financial reporting, company.