

ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»
Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ Алла МІЛЬКА

« ____ » грудня 2022 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит в управлінні доходами підприємства»

(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю
«ЕКОКОМПАУНД»)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітня програма «Облік і аудит»
ступеня «магістр»**

Виконавець роботи Кожухар Роксолана Юріївна

_____ 01.12.2022 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна

_____ 01.12. 2022 р.

Полтава 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Сутність категорії доходи, порядок класифікації, визнання та оцінка доходів підприємства	6
1.2. Значення обліку і аудиту в управлінні доходами підприємства .	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»	24
Висновки за розділом 1	41
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА	43
2.1. Організація обліку доходів підприємства	43
2.2. Методика обліку доходів підприємства	49
2.3. Використання даних обліку доходів в управлінні підприємством	60
Висновки за розділом 2	69
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ	71
3.1. Загальні засади аудиту доходів основної діяльності	71
3.2. Методика та узагальнення результатів аудиту доходів підприємства	80
3.3. Особливості контролю доходів підприємства	92
Висновки за розділом 3	100
ВИСНОВКИ.....	102
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ	106
ДОДАТКИ.....	115

ВСТУП

Всі суб'єкти господарювання незалежно від їх галузевої приналежності, видів здійснюваної діяльності, територіального розміщення, розміру та обраної системи оподаткування прагнуть нарощувати обсяги отриманого доходу від основної діяльності. Дохід, паралельно з витратами підприємства, є тим чинником, що забезпечує формування прибутку. Саме його розмір формує спроможність бізнесу здійснювати конкурентоспроможну діяльність, вказує на значущість для споживачів та затребуваність на ринку. Дохід є визначальним фактором який враховується не тільки при визначенні фінансової стійкості підприємства, інвестиційної привабливості, а і при виборі системи оподаткування, визначенні загальних засад адміністрування податків, формування рівня державної підтримки, формування складу звітності тощо. Зважаючи на вище зазначені фактори питання бухгалтерського обліку та аудиту доходу від основної діяльності є актуальними для всіх без виключення суб'єктів господарювання.

На актуальність даної тематики вказують і публікації науковців та практиків. Так, зокрема, питання щодо обліку доходів розглядалися в працях таких науковців як: Бутинець Ф., Голов С., Єфименко З. В., Загородній А. Г., Кужельний М. В., Коновалова І.Р., Пушкар М. С., Савицька Г. В., Сопко В. В., Я.В. Соколов Я. В., Ткаченко Н. М., Чебанова Н. В., Чумаченко М. Р., Палій В. Ф., Друрі К., Нідлз Б., Фостер Дж., Фрідман П., Хорнгрен Ч. Т. та інших. Проблеми організації аудиту доходів деталізують в своїх працях Білуха М., Бутинець Ф., Голов С., Корягін М., Котляров С., Куцик П., Пархоменко В., Пушкар М., Садовников А., Солошенко Л., Сопко В., Ткаченко Н., Усач Б., Чумаченко М. та багато інших. Проте, на практиці потрібні нові методи організації обліку і аудиту доходів, адекватні сучасному етапу економічного розвитку та використання нових програмних продуктів, складним процесам формування дієвого механізму підвищення та оптимізації складу та структури доходів, отримуваних підприємством.

Метою роботи є дослідження та обґрунтування теоретичних і практичних аспектів обліку та аудиту доходів від основної діяльності та визначення напрямів подальшого їх удосконалення.

Реалізація визначеної мети зумовила постановку та вирішення таких завдань:

- розглянути теоретичні засади сутності категорії доходи, порядок класифікації, визнання та оцінки доходів підприємства;
- дослідити значення обліку і аудиту в управлінні доходами підприємства;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»;
- оглянути організацію та методику обліку доходів підприємства;
- визначити можливість використання даних обліку доходів в управлінні підприємством;
- ознайомитися з методикою та узагальненням результатів аудиту доходів підприємства;
- дослідити особливості контролю доходів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту доходів від основної діяльності.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і практичних засад обліку та аудиту доходів від основної діяльності.

Суб'єктом дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «ЕКОКОМПАУНД».

Для досягнення поставлених в роботі мети та завдання дослідження були використані такі загальнонаукові методи: індукція, дедукція, аналіз, синтез, конкретизація; методичні прийоми: вибірка, порівняння, узагальнення.

Інформаційною базою дослідження стали Закони України, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти, підручники, навчальні посібники, монографії та

наукові статті з обліку і аудиту доходів вітчизняних авторів. Розрахунки та висновки здійснювалися на основі первинної та звітної документації досліджуваного підприємства, статистичних даних Державного комітету статистики України, а також результатів власних спостережень і досліджень.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій щодо удосконалення обліку та аудиту доходів, підвищення доходності та ефективності діяльності, які прийняті до впровадження досліджуваним підприємством.

За результатами дослідження опубліковано статтю у Збірнику наукових статей магістрів Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», 2022.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність категорії доходи, порядок класифікації, визнання та оцінка доходів підприємства

Дохід підприємства – одна з найскладніших та найсуперечливіших категорій в економічній науці.

Досліджуючи категорію дохід необхідно враховувати, що це поняття перебуває в центрі уваги не тільки фінансового обліку та фінансових відносин. Важливим є його врахування в системі податкового та управлінського обліку, в господарській та трудовій сферах підприємства.

Досліджуючи зміст поняття «доходи», зазначимо, що існує велике розмаїття поглядів.

Зокрема, на думку В. В. Нагайчук, «доход», як економічна категорія означає «... потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента» [52, с. 38].

Простежуємо певну схожість у поглядах і вчених політекономістів Г. Г. Осадчого, М. В. Пушкарьової, які трактують «доход» як «... потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень, що приходять до індивіда чи країни протягом певного періоду часу (звичайно року)» [55, с. 72].

М. С. Амбарчян і його послідовники подають відповідники поняття «дохід» російською («доход») та англійською («income») мовами і розглядають його як: «1) грошові кошти або інші активи, отримані в результаті будь-якої діяльності; 2) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників (учасників)»

[2, с. 299].

М. Є. Скрипник характеризує дохід «... як валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, крім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком» [72, с. 400].

О. В. Побережець розглядає дохід як «...надходження економічних вигод, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємства» [61, с. 97]. Авторка не тільки по-своєму визначила суть доходу, а й уперше з'ясувала зміст категорії «дохід від сільськогосподарської діяльності». Цю категорією О. В. Прокопішина розуміє як «...надходження економічних вигод у результаті ефективного управління біологічними перетвореннями» [70, с. 133].

Привертає увагу визначення американських учених-економістів, які стверджують, що «... дохід – це те, що одержує фірма від ділових операцій» [75, с. 56].

Фахівці у сфері мікроекономіки В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова вважають, що «... дохід (Revenue, R) – виручка фірми від продажу товару на ринку або наданих послуг» [82, с. 95].

В. Є. Слюсаренко, який спеціалізується в галузі менеджменту, трактує дохід «... як виторг від реалізації (кількість проданих одиниць товару)» [73, с. 347].

Н. М. Позняковська, Ю. В. Довгалець розглядають дохід як «...гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (зарплата, проценти, дивіденди, рента тощо) особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу» [63, с. 36].

Група вчених-економістів у галузі фінансів (В. М. Соболєв, І. А. Косата, Т. В. Розіт) подає таке визначення: «Доходи підприємства – загальна сума надходжень, отриманих від усіх видів діяльності у грошовій, матеріальній і

нематеріальній формах» [7, с. 22].

Науковці в галузі економіки підприємства Н. Ю. Мардус, Х. П. Єлізарова стверджують, що «... дохід – поширене економічне явище. У широкому розумінні означає будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову вартість. Дохід компанії можна охарактеризувати як збільшення її активів або зменшення зобов'язань, що обумовлює збільшення суспільного капіталу» [43, с. 251].

Інші представники цього напрямку економічної науки (О. М. Брадул, В. А. Шепелюк) розглядають доходи в трьох аспектах: а) грошові надходження юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності, що становлять залишок між грошовою виручкою і матеріальними витратами, які пов'язані з відповідною діяльністю; б) доходи певних верств населення у грошовій і натуральній формах, що мають характер соціальних виплат (пенсії, різні допомоги і пільги, стипендії тощо); в) доходи від власності (доходи забезпечені правом власності на землю, капіталом, майном) [5, с. 272].

Щодо першого трактування доходів вважаємо, що О. М. Брадул, В. А. Шепелюк припустились помилки, не розмежувавши доходи взагалі і чистий дохід. У цьому разі треба 27 застосувати визначення доходів як грошових надходжень юридичним і фізичним особам за господарську та інші види діяльності.

В «Економічній енциклопедії», за редакцією С. В. Мочерного поняття «дохід» розглядають у двох аспектах. Згідно з першим дохід характеризують як різницю між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції. Науковці вважають, що дохід підприємства не є ідентичним прибутку на суму заробітної плати працівників, а формується із суми прибутку та заробітної плати останніх. За другим аспектом, поняття «дохід» визначається як «...гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)» [82, с. 363].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» за

редакцією В. Т. Бусола поняття «дохід» трактують як «...гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізичною особою внаслідок якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)» [82, с. 324]. У цьому словнику подано також визначення понять, пов'язаних з доходами: «валовий дохід», «госпрозрахунковий дохід», «державний дохід», «дохід від акцій», «дохід від вкладу», «дохід від приросту капіталу», «дивідендний дохід», «комісійний дохід», «заявлений дохід», «інвестиційний дохід», «монетний дохід», «національний дохід», «пасивні доходи», «процентні доходи», «фіскальні доходи», «чисті доходи».

На нашу думку, доходом слід вважати економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

В частині фінансового обліку необхідно керуватися НП(С)БО 15 «Доходи», що визначає доходи як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників) [68]. При цьому необхідно враховувати такі важливі принципи та правила визнання доходу. Так, необхідно відокремлювати доходи звітного та наступних періодів, а також вхідні грошові потоки і визнанні доходи враховуючи принципи нарахування та відповідності доходів та витрат, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

В частині податкового обліку спостерігаємо різні підходи до визначення доходу в залежності від систем оподаткування. Так, якщо розглядати юридичних осіб, що сплачують податок на прибуток, то вони при визначенні об'єкта оподаткування керуються вимогами національних або міжнародних стандартів під час врахування доходів від основної діяльності з урахуванням податкових різниць.

Якщо ж визначати дохід для суб'єктів підприємницької діяльності які є

платниками єдиного податку, то Податковий кодекс визначає там зовсім інші правила його обрахунку відповідно до касового методу. Тобто в цьому випадку принцип нарахування та відповідності не спрацьовують, а доходами від основної діяльності визнається грошова виручка незалежно від дати першої події.

В системі управлінського обліку також є можуть бути свої відмінності при обрахунку різних видів доходів. Так, зокрема, досить важливим в управлінському обліку враховувати не тільки нараховані та отримані доходи, а і рівень дебіторської заборгованості, вхідні грошові потоки, маржинальні доходи тощо.

Отже, відповідно до цілей дослідження можемо спостерігати різні підходи до класифікації доходів, в тому числі і від основної діяльності (Додаток А).

Відповідно НП(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи [68].

Основним аспектом який повинен враховуватися при обліку доходів від основної діяльності є його визнання. Досліджуючи питання визнання будем аналізувати П(С)БО 15 «Дохід», який прийнятий на підставі та з врахуванням вимог міжнародних стандартів. Порівняльна характеристика цих нормативів в основних аспектах наведена в додатку Б.

Відповідно до НП(С)БО 15 «дохід від реалізації продукції визнається при умові, що покупцеві були передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, підприємство не має контролю та здатності управляти реалізованою продукцією, сума виручки може бути достовірно визначена, є впевненість, що за результатом операції відбудеться зростання економічних

вигід підприємства» [68].

Враховуючи МСФЗ 15 «суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (в міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (актив) клієнтові. Актив передається, коли клієнт отримує контроль над таким активом».

Якщо розглядати взаємовідносини з вітчизняними покупцями, то проблемних питань з передачею прав та ризиків буде не так багато. Проте, якщо говоримо про взаємовідносини з іноземними контрагентами то необхідно враховувати, що в таких випадках передача можливих ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на реалізовану продукцію, здійснюється відповідно до умов Incoterms, які в подальшому вказуються в договорах або додаткових специфікаціях до договорів. Враховуючи те, що можуть існувати розбіжності в трактуванні умов поставок визначених в договорах на перевезення, транспортних документах, транспортно-експедиторських договорах для достовірного доходу від основної діяльності в правильному звітному періоді доцільно керуватися саме вимогами щодо передачі ризиків і вигід покупцеві продукції.

Враховуючи положення стандарту національного дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. У разі якщо маємо бартерний контракт то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, які одержані або підлягають отриманню скориговані на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо ж таку вартість визначити неможливо то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що передані за цим бартерним контрактом.

Є свої уточнення до визнання доходів у разі наявності відстрочення платежу. В такому випадку, відповідно до нормативу, якщо виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Досліджуючи питання визнання та оцінки доходів від основної діяльності необхідно враховувати і проблемні аспекти які можуть бути обумовлені галузевою специфікою підприємства. Мова йде, зокрема, про будівельні підприємства які мають тривалий період виконання робіт та повинні враховувати вимоги національних та міжнародних стандартів за будівельними контрактами. Об'єктивна необхідність одержання доходів підприємства полягає в тому, що їх воно отримує в результаті відповідної господарсько-фінансової діяльності, яка неможлива без здійснення різних цілеспрямованих витрат.

Доходи підприємства – це своєрідна подяка суспільства підприємству за те, що воно створює певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні суспільству чи окремим його групам або членам.

Доходи підприємства, як і витрати, можуть бути грошовими або негрошовими. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи перевагу надають грошовим або прирівняним до них доходам, оскільки саме такі доходи забезпечують розширене відтворення виробництва і стабільне функціонування підприємства.

Негрошові доходи або взяті до оплати – це доходи, які підприємство напевно отримає. Проте точно невідомо, коли це відбудеться, як невідомо, яка частка негрошових доходів ніколи не перетвориться у грошові внаслідок виникнення безнадійної дебіторської заборгованості покупців та замовників перед підприємством. Якщо в структурі негрошових (умовно-грошових) постійно зростає частка доходів, які не перетворюються у грошові, це може означати, що підприємство легковажно або свідомо легковажно (за умови певного хабара чи іншої корисливої ситуації) здійснює підбір і встановлює договірні відносини з покупцями та замовниками, застосовує стосовно них (у разі потреби) жорсткі умови (у тому числі повну передоплату, узгодження дій або попередження про форс-мажорні обставини, шкідливі (ворожі) наміри конкурентів і т. д.).

Грошові або прирівняні до них доходи – це реальні доходи підприємства, які воно отримало у вигляді:

1) грошових коштів короткотермінових векселів одержаних (такі доходи є дещо умовними, оскільки підприємство не отримало реальних доходів, а лише гарантію на їхнє отримання за вказаний у векселях термін);

2) основних засобів, інших необоротних активів, запасів, коли здійснюються бартерні (товарообмінні) операції чи дебіторська заборгованість погашається наявними у боржника активами в судовому або несудовому порядку;

3) виконаних робіт, наданих послуг, що передбачають у складі витрат за елементами або витрат діяльності тощо.

Одержання доходів підприємством, на нашу думку, з позиції об'єктивної необхідності визначення величини і структури його витрат зумовлено такими чинниками:

1) природним бажанням виробника, інвестора вчасно повернути (окупити) власні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) та отримати відповідну суму прибутку для здійснення розширеного відтворення процесу виробництва;

2) видом та обсягом продажу продукції (робіт, послуг);

3) ціною за одиницю продукції (робіт, послуг) і системою надбавок, знижок, заохочень, що існує на макро- та мезорівнях;

4) собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг);

5) системою оподаткування, зокрема непрямого, особливо податку на додану вартість;

6) виміром часу (на відміну від витрат, доходи підприємства не є такими частими, але вони значно суттєвіші в сумовому вимірі від перших);

7) фазою розвитку підприємства, продукції (робіт, послуг);

8) організаційно-правовою формою підприємства;

9) зовнішнім і внутрішнім середовищем підприємства;

10) способом суспільного виробництва і типом економіки;

11) місцезрештуванням і місцем реєстрації підприємства та його сегментів;

12) народними звичаями, традиціями, обрядами країни, регіону, місцевості, населеного пункту;

13) рівнем організованості та синхронності діяльності підприємства і його сегментів;

14) особистісними якостями і душевним станом осіб, які забезпечують своєчасність та повноту надходження грошових і прирівняних до них доходів підприємств;

15) іміджем підприємства у певному сегменті ринку та можливостями за рахунок цього отримувати додаткові доходи (або, навпаки, потерпати від непрогнозованих збитків);

16) ступенем державного і місцевого управління самоврядування та регулювання суспільно-політичних процесів, течій, впливів і залежності від них доходів (збитків) підприємства і зменшення (збільшення) ризиків щодо його функціонування в перспективі;

17) наявністю елементів наукової організації та умов праці відповідно до потенціалу працівників підприємства, можливостями попереджувати і локалізувати потенційні його збитки;

18) наявністю високої питомої ваги новітніх засобів виробництва та укомплектованістю підприємства кадрами із креативним мисленням з метою максимізації доходів на найновіших напрямках виробництва та способом збуту;

19) оплатою праці працівників підприємства (на основі персональної участі кожного у формуванні та отриманні доходу);

20) вмінням керівництва, власника, колективу виявляти гнучкість і терпеливість у складних суспільно-політичних умовах чи за суперництва різних політичних угруповань (кланів); пошуком співпраці з об'єднаннями підприємств і відповідних контактів з представниками органів влади (з депутатами різних рівнів, працівниками державної податкової служби і т. д.);

21) можливостями пошуку і підтримки зв'язків із партнерами, які платять не тільки за кількість реалізованої продукції, а й за її якість;

22) необхідністю відстежувати зростання ризиків для підприємства і

наявністю ефективних засобів для попередження та мінімізації наслідків форс-мажорних обставин тощо.

Таким чином, дохід від основної діяльності виникає на завершальній стадії кругообігу господарських засобів, впливає на визначення фінансового результату та відбиває ефективність діяльності підприємства в цілому. Він має свої особливості оцінки визнання та класифікації в залежності від виду обліку, галузевої приналежності підприємства, особливостей його функціонування.

1.2. Значення обліку і аудиту в управлінні доходами підприємства

Для отримання певного об'єму інформації в тій чи іншій формі потрібна система обліку. Державній фіскальній службі потрібні відомості про нараховані податкові платежі, правильність використання бази обчислення податків, методів їх нарахування, врешті-решт, про їх сплату.

Кредиторам потрібна інформація про здатність підприємства виконати узяті на себе фінансові зобов'язання. Керівництво підприємства зацікавлене в своєчасних, коротких і зрозумілих звітах про вартість вкладень, динаміку загальних фінансових показників діяльності підприємства, випуск продукції, поточні суми активів, прибутку.

Менеджери, крім майже всього перерахованого, «потребують інформації, здатної допомогти їм в ухваленні рішень, контролі за ефективністю процесами відтворення в ході і регулюванні управлінської діяльності. До такої інформації, наприклад, можна віднести ціни продажу, рівень націнки, витрати на виробництво, якість випуску продукції, попит, рентабельність кожного виду товарів, що випускаються підприємством. В такому ж контексті слід розглядати роль обліку в управлінні доходами підприємства.

Зазначимо, що бухгалтерський облік як складова системи управління є

впорядкованою системою збору, накопичення, реєстрації, класифікації, й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного й документального відображення всіх господарських операцій» [76, с. 78].

Інформація бухгалтерського обліку потрібна менеджерам «в управлінні господарськими процесами для забезпечення поточних і майбутніх вигод. Так, у процесі постачання використовують інформацію щодо відхилень фактичних даних від планів за показниками: затрати на постачання, кількість запасів на складі, ціни на матеріальні цінності, надходження запасів, відповідність їх якості умовам контрактів.

У процесі виробництва для прийняття рішень необхідна інформація про відхилення фактичних даних від планових щодо затрат на виробництво за видами продукції, загальновиробничих витрат, кількості виробленої продукції. У процесі реалізації визначають відхилення фактичних даних від планових за такими показниками як витрати на збут, собівартість реалізованої продукції, ціни на продукцію, обсяги продаж, прибутки від реалізації. Використовуючи ці та інші дані щодо доходів в обліку приймають управлінські рішення» [64, с. 176].

Одержання усіх видів інформаційних даних про доходи відбувається за допомогою системи бухгалтерського обліку, роль якого полягає в забезпеченні інформації для системи управління про фактичні значення показників використання та стану доходів, протікання процесів, використання капіталу, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо.

Користувачів інформації про доходи можна поділити на три основні категорії, для кожної з яких важливе значення має інформація про доходи підприємства для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських та інвестиційних рішень (рис. 1.1).

Ці рішення можуть стосуватися розширення ринків збуту продукції, збільшення обсягів виробництва, підвищення ціни та якості на продукцію, що виготовляється.

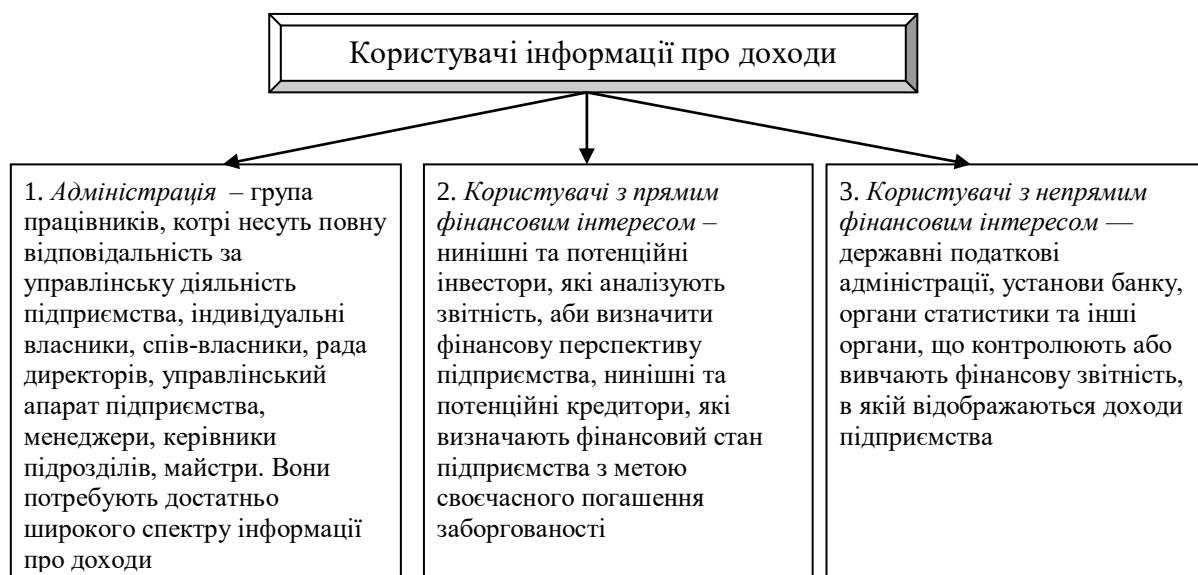


Рис. 1.1. Користувачі інформації про доходи

Т. О. Гонтаренко підкреслює, що «облікова система являє собою фотографію, а точніше проекцію в інформаційний вимір тих матеріальних потоків і змін у них, що відбуваються у технологічній сфері підприємства. Облік підприємства дає показники тих процесів, що відбуваються в технології на мові інформації. Система обліку постійно розвивається і адаптується до нових умов шляхом створення нових зв'язків, елементів, підсистем із своїми локальними цілями та засобами їх досягнення» [15, с. 158].

М. Є. Скрипник вважає, «що завданням фінансового обліку є надання інформації в обсязі, достатньому для задоволення потреб різних користувачів при мінімальних витратах» [72, с. 398].

На думку Н. С. Костишина «основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат і доходів, а також фінансових результатів підприємства є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки доходів;
- розмежування доходів за кожною класифікаційною групою;
- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах доходів;
- контролю за правильним визначенням фінансового результату від

звичайної діяльності та надзвичайних подій;

- надання повної і достовірної інформації про доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління» [30, с. 192].

Бухгалтерський облік доходів слід розглядати в аспекті наступних складових, що визначені О. П. Мельничук:

- облік за видами доходів;
- облік за місцями виникнення доходів [48, с. 200].

Сучасний бухгалтерський облік доходів виділяє кілька можливих систем обліку, в тому числі облік доходів за центрами відповідальності. Він здійснюється за принципом визнання зон індивідуальної відповідальності, як це зафіксовано в організаційній структурі підприємства.

М. Є. Скрипник відзначає, що «метою обліку доходів за центрами відповідальності є збір даних про доходи по кожному центру відповідальності таким чином, щоб відхилення від плану могли бути віднесені на відповідальну особу. Облікові дані по центрах відповідальності відображають у звітах про виконання плану, що складаються через короткі проміжки часу; з цих звітів керівники центрів одержують інформацію про відхилення від плану по різних статтях доходів. Усі розбіжності між фактичними і планованими доходами обов'язково повинні бути відображені у звіті, щоб можна було виявити причини відхилень, встановити відповідальних осіб і вжити відповідні заходи» [72, с. 400].

Ведення «фінансового обліку та складання фінансової звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Це дає змогу вести фінансовий облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. Однак це не означає, що підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, не може вибирати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку. Ведення

фінансового обліку та складання фінансової звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі Наказу про облікову політику підприємства.

В обліковій політиці щодо розділу «Доходи» має бути зазначений метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:

- вивченням виконаних послуг;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату» [51, с. 98].

Слід відзначити, «що важливе значення в управлінні відіграє і управлінських облік доходів. Якщо фінансовий облік спрямований на формування зовнішньої фінансової звітності, і діюче вітчизняне законодавство чітко визначає його мету та основи організації, єдина концепція управлінського обліку відсутня, оскільки організація управлінського обліку на кожному підприємстві унікальна і багато в чому визначається особливостями виробництва та управління та їх націленістю, у тому числі й на доходи. Вважаємо, що основним призначенням такого обліку є забезпечення управлінського апарату інформацією для прийняття рішень, планування, тобто, управління і контролю доходів. Водночас є і недоліки в цій сфері.

Зокрема переважна більшість авторів акцентують свою увагу на управлінському обліку витрат, необґрунтовано оминаючи доходи. Управлінському обліку доходів в економічній літературі, на жаль, приділяється досить мало місця. Очевидно, вважається, що для цього цілком достатньо використання методів фінансового обліку» [23, с. 10].

На думку Л. В. Нападовської «зневажати можливістю застосування в обліку доходів прийомів управлінського обліку ні в якому разі не можна. Усі функції «управлінського обліку в повному обсязі можна застосовувати і до обліку доходів, і до контролю за її формуванням. Тому планування доходів

відіграє важливу роль при складанні плану продаж на підприємстві на майбутні періоди. Співставлення планованих величин доходів з фактичними показниками допомагає в прийнятті обґрунтованих управлінських рішень. Структуризація підприємства виділяє територіальні сегменти отримання доходів, а також центри відповідальності за певні види доходів. Стимулювання і мотивація працівників також відіграє велику роль в управлінні доходами на підприємстві. Керівництво підприємства цікавлять доходи саме з позиції управління, прийняття стратегічних рішень. Тут звичайного фінансового відображення виручки, що надійшла, і здійснених при цьому витрат недостатньо» [53, с. 57].

Важливість бухгалтерської інформації для управління доходами підприємства обумовлює необхідність її перевірки на предмет об'єктивності. В цьому аспекті важливу роль відіграє аудит.

Відповідну інформацію про доходи підприємства може надати незалежна аудиторська оцінка (аудит).

М. П. Войнаренко вважає, що «аудит відіграє важливу роль для доходів підприємства, адже він є забезпеченістю підприємства необхідними фінансовими ресурсами для здійснення ефективної господарської діяльності, а також своєчасного проведення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями» [10, с. 88].

На думку О. А. Петрик - «метою аудиту доходів є оцінювання достовірності, повноти, своєчасності та законності їх відображення за видами бухгалтерського обліку та звітності відповідно до прийнятої облікової політики» [56, 32].

В. В. Нагайчук наголошує, що «метою аудиту доходів вважає «встановлення об'єктивної істини щодо достовірності, об'єктивності, правдивості й законності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходів та фінансових результатів і донесення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів інформації» [52, с. 40].

Т. А. Бурова стверджує, що «метою аудиту доходів підприємства є

встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів за видами діяльності згідно діючих законодавчо-нормативних документів України» [6, с. 112].

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» мета аудиту доходів полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності інформації про отримані доходи [50].

А. П. Макаренко виокремлює «ряд основних завдань аудиту доходів. До них він відносить підтвердження правильності:

- відображення в бухгалтерському обліку фактичної виручки від реалізації продукції;
- визначення сум доходу від реалізації продукції» [42, с. 20].

На думку Т. А. Бурової «до основних завдань аудиту операцій з обліку доходів підприємств можна віднести:

- перевірка доходів в розрізі класифікаційних груп згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку;
- дотримання умов визнання та вартісної оцінки доходів за видами економічної діяльності;
- перевірка законності та правильності відображення показників доходів в фінансовій, податковій та інших видах звітності» [6, с. 115].

Враховуючи поставлену мету основними завданнями аудиту доходів від основної діяльності підприємства є перевірка:

- дотримання положень розробленої облікової політики в сфері доходів;
- правильності та своєчасності визначення ПДВ, коригувань щодо нього;
- легітимності отримання визначених доходів, законності видів здійснюваної діяльності;
- виконання договірних зобов'язань перед контрагентами (покупцями,

замовниками);

- відповідності відображених доходів в системі аналітичного та синтетичного обліку наявним первинним документам;
- правильності визнання та подальшої оцінки доходів відповідно до вимог стандартів;
- достовірності відображення доходів в системі податкового обліку, легітимність отримання пільг в оподаткуванні;
- повноти та своєчасності відображення інформації в податковій звітності та узгодження її показників з фінансовою та управлінською [11, с. 99].

Предметом аудиту обліково-аналітичного відображення доходів і результатів діяльності є господарські процеси, що безпосередньо пов'язані з розрахунком обсягів реалізації продукції і фінансових результатів, а також зв'язки з контрагентами підприємства [39, с. 133].

Зазначимо, що на сьогодні недостатньо увагу в аудиті приділяється проблемі використання інструментарію економічного аналізу.

Л. С. Вейкрута вважає, що «метою економічного аналізу в аудиті є визначення суті й змісту ділової активності клієнта, оцінка фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому. Сучасний економічний аналіз має певні відмінності від традиційного аналізу фінансово-господарської діяльності. Насамперед це пов'язано зі зростанням впливу зовнішнього середовища на роботу підприємства. Посилилась залежність фінансового стану господарського об'єкта від зовнішніх економічних процесів, надійності контрагентів (постачальників і покупців), ускладнення організаційно-правових форм функціонування [9, с. 43].

В результаті інструментарій сучасного економічного аналізу розширюється за рахунок нових прийомів і засобів, які дають змогу враховувати ці явища. Вчена вважає, що економічний аналіз, який використовують для потреб аналітичної оцінки діяльності підприємства, доповнений теорією аудиту, дає змогу сформувати комплексну методику

детальної аналітично-облікової оцінки підприємства і значно підсилює і оптимізує управлінські рішення системи менеджменту» [19, с. 14].

У зарубіжній практиці зазначають, що «під час аудиту доходів використовують такі методи аналізу: вивчення зовнішньої звітності; галузевий порівняльний аналіз; порівняльний аналіз облікових і звітних даних за кілька періодів; обчислення індексів; балансове пов'язування; порівняльний аналіз фактичних даних клієнта з розрахунками самого аудитора; коефіцієнтний аналіз тощо. Однак варто зауважити: аудитор може так багато уваги приділити економічному аналізу, що завдання, яке стоїть перед ним, відійде на другий план, тому аудитор вибирає будь-який напрям, залежно від поставленої мети та завдань.

Слід відзначити, що в країнах з розвинутою ринковою економікою аудиторська перевірка підприємств вважається нормою, без якої неможливий цивілізований бізнес. Роль аудиторської перевірки є визначальною для будь-якого підприємства в Україні, оскільки сприяє забезпеченню достовірності фінансової звітності підприємства та відповідно незалежністю від суб'єкта перевірки і керівництва підприємства, яке підлягає перевірці» [39, с. 129].

Отже, в умовах ринкової економіки інформація про доходи відіграє важливу роль у діяльності та управлінні підприємствами.

Основну роль у наданні цієї інформації керівництву відіграє бухгалтерський облік, який є впорядкованою системою збору, накопичення, реєстрації, класифікації та узагальнення інформації в валютних таблицях. Достовірність цієї інформації забезпечується аудитом. Під час перевірки доходів досліджувалися: облікова політика, момент формування доходів, наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності, повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»

Товариство з обмеженою відповідальністю «ЕКОКОМПАУНД» (скорочене найменування ТОВ «ЕКОКОМПАУНД») було створено і зареєстровано в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань 05.03.2018 р. Підприємство розташоване за адресою: 36000, м. Полтава, вул. Ковпака, буд. 57.

Згідно зі Статутом, товариство засноване з метою одержання прибутку, задоволення суспільних потреб в його продукції, роботах, послугах і реалізації на підставі одержаного прибутку соціальних та економічних інтересів учасників. Предмет діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у Статуті розкритий досить широко. Обрані види діяльності внесено до Єдиного державного реєстру, витяг з якого є в додатках (Додаток А), а саме:

- 20.16 Виробництво пластмас у первинних формах (основний);
- 20.12 Виробництво барвників і пігментів;
- 20.30 Виробництво фарб, лаків і подібної продукції, друкарської фарби та мастик;
- 22.22 Виробництво тари з пластмас;
- 22.23 Виробництво будівельних виробів із пластмас;
- 22.29 Виробництво інших виробів із пластмас;
- 77.39 Надання в оренду інших машин, устаткування та товарів, н.в.і.у.;
- 46.90 Неспеціалізована оптова торгівля;
- 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;
- 32.99 Виробництво іншої продукції, н.в.і.у.

Наразі підприємство спрямувало свою діяльність на виробництво компаундів полімерних, регрануляту поліетилену (LDPE, LLDPE, HDPE), а також мішків та пакетів з полімерних матеріалів. Продукція виготовляється під торговим знаком **Plastcompound**.

Розмір статутного капіталу товариства на дату заснування та реєстрації склав 1 014 000,00 грн, а згодом був збільшений до 5 456 095,17 грн.

Вищим органом управління товариства є загальні збори учасників. Вони складаються з учасників або призначених ними представників. Загальні збори учасників приймають рішення з усіх питань діяльності товариства, у тому числі із тих, що передані загальними зборами до компетенції виконавчого органу. Виконавчий орган товариства одноособовий – директор, який призначається загальними зборами учасників. Директор ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства в межах своєї компетенції і прав, визначених Статутом товариства, рішеннями загальних зборів учасників та контрактом у разі його укладення; діє від імені товариства в межах, установлених законодавством України. Директор ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» є його одноосібним учасником.

Контроль за діяльністю директора товариства здійснюється ревизором. Він призначається з числа учасників загальними зборами. Для здійснення контролю за фінансовою діяльністю може призначатися аудиторська перевірка. Організаційна структура підприємства представлена на рис. 1.2.

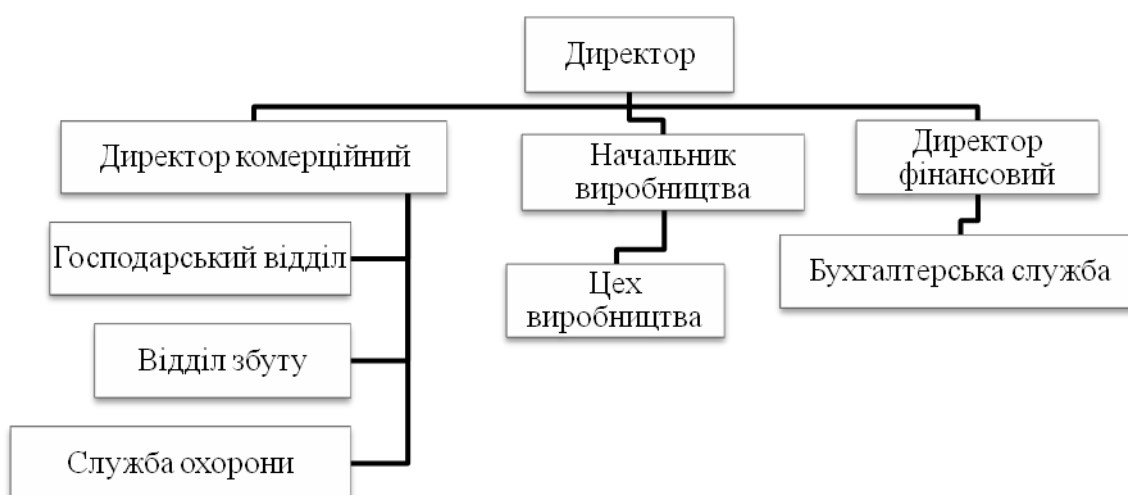


Рис. 1.2. Організаційна структура ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»

Середня кількість працівників підприємства за останні три роки склала 33 особи.

Підприємство самостійно формує план своєї діяльності, визначає перспективи напрями розвитку, виходячи з попиту на продукцію, послуги, роботи та з необхідністю забезпечення виробничого й соціального розвитку підприємства, підвищення прибутку. Основу планів складають договори, укладені зі споживачами продукції, послуг та з постачальниками ресурсів.

Для більш повної характеристики ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» на основі даних фінансової звітності, яка представлена в Додатках Б, В, Д, проведено аналіз основних економічних та фінансових показників діяльності товариства. Результати проведеного аналізу представлено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Основні фінансово-економічні показники діяльності
ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.**

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення (±)	
				2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
1. Капітал, тис. грн					
1.1. Власний капітал:	1 338,2	1 748,5	6 671,5	410,3	4 923,0
- у тому числі власний оборотний капітал	-4 824,1	-4 102,1	-152,9	722,0	3 949,2
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	324,2	734,5	1 215,4	410,3	480,9
1.2. Позиковий капітал	7 715,0	12 476,5	10 780,7	4 761,5	-1 695,8
- у тому числі поточні зобов'язання за розрахунками	7 715,0	12 476,5	10 780,7	4 761,5	-1 695,8
2. Ресурси					
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	6 123,9	5 898,6	5 001,6	-225,3	-897,1
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	2 890,9	5 632,70	9 501,1	2 741,8	3 868,5
- у тому числі: запасів	661,6	2 493,2	4 775,7	1 831,6	2 282,6
2.3. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	15	39	44	24	5
3. Економічні показники					
3.2. Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	8 906,7	28 294,5	36 359,3	19 387,8	8 064,8
3.3. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	8 170,6	25 769,9	33 122,3	17 599,3	7 352,4
3.4. Прибуток (збиток), тис. грн:					
- валовий прибуток (збиток)	736,1	2 524,60	3 237,00	1 788,50	712,4
- від операційної діяльності	395,4	500,3	586,5	104,9	86,2
- чистий прибуток (збиток)	324,2	410,3	480,9	86,1	70,6

Продовж. табл. 1.1

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення ($\pm$)	
				2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
3.5. Продуктивність праці, тис. грн	593,8	725,5	826,3	131,7	100,8
3.6. Рентабельність продажу, %	3,6	1,5	1,3	-2,2	-0,1
3.7. Фондовіддача, грн./грн	1,5	4,8	7,3	3,3	2,5
4. Фінансові показники					
Коефіцієнт автономії	0,148	0,123	0,382	-0,025	0,259
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-3,605	-2,346	-0,023	1,259	2,323
Коефіцієнт фінансової залежності	6,765	8,136	2,616	1,370	-5,520

З даних табл. 1.1 можна зробити висновки, що динаміка вартості капіталу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» свідчить про розширення господарської діяльності: якщо в 2018 р. (у рік заснування підприємства) вартість капіталу складала 9053,2 тис. грн, то в 2019 р. вона зросла на 5171,8 тис. грн, а в 2020 р. – ще на 3227,2 тис. грн і досягла рівня в 17452,2 тис. грн. Такого зростання було досягнуто за рахунок зростання вартості власного капіталу, яка збільшилась у 2019 р. на 410,3 тис. грн, а в наступному році – ще на 4923,0 тис. грн. Зростання вартості власного капіталу обумовлене, в першу чергу, зростанням нерозподіленого прибутку, вартість якого збільшилась у 2019 р. на 410,3 тис. грн, а в 2020 р. порівняно з 2019 р. – на 480,9 тис. грн. Також у 2020 р. зросла вартість зареєстрованого капіталу. При цьому вартість позикового капіталу досить значна і складає в 2020 р. 10780,7 тис. грн, що на 3065,7 тис. грн вище, ніж у 2018 р., але на 1695,8 тис. грн нижче, ніж в 2019 р. Причому уся вартість позикового капіталу - це поточні зобов'язання.

Далі необхідно приділити увагу на ресурсам підприємства. Так, у 2018 р. середньорічна вартість основних засобів підприємства склала 6123,9 тис. грн. В подальшому вона знижується. Це обумовлено тим, що саме в рік створення підприємства було зроблено майновий вклад до статутного капіталу у вигляді виробничого обладнання та придбано інші основні засоби з групи «Машини та обладнання».

Середньорічна вартість оборотних активів підприємства також мала чітку тенденцію до зростання. У 2019 р. їх вартість складала 2890,9 тис. грн, в 2019 р. вона зросла на 2741,8 тис. грн, а в 2020 р. – ще на 3868,5 тис. грн. Вартість запасів на підприємстві значна, що обумовлено специфікою діяльності.

Середньооблікова чисельність персоналу щороку зростає відповідно до зростання обсягів виробництва, і в 2020 р. склала 44 особи, що на 29 осіб більше, ніж в рік створення підприємства.

У 2018 р. на підприємстві було отримано чистого доходу від реалізації продукції на суму 8906,7 тис. грн. В 2019 р. цей показник зріс на 19387,8 тис. грн, але у 2020 р. зростання чистого доходу уповільнилося – було отримано дохід в розмірі 36359,3 тис. грн, що лише на 8064,8 тис. грн. вище, ніж у 2019 р. Слід зазначити, що діяльність підприємства є прибутковою. Якщо в 2018 р. чистий прибуток склав 324,2 тис. грн, то у 2019 р. цей показник зріс на 86,1 тис. грн, а в 2020 р. – ще на 70,6 тис. грн. Продуктивність праці щороку зростала (2018 р. – 593,8 тис. грн, 2019 р. – на 131,7 тис. грн більше, 2020 р. – 826,3 тис. грн), фондівіддача мала аналогічну тенденцію (7,3 грн./грн у 2020 р. проти 1,5 грн./грн в 2018 р.), проте у зв'язку з нестабільною ситуацією в галузі та в цілому на ринку, собівартість реалізованої готової продукції щороку також підвищувалась. У свою чергу, це вплинуло і на показники ефективності діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». Так, рентабельність продажу в 2018 р. склала 3,6 %, у 2019 р. знизилась на 2,2 %, а в 2020 р. вона вже була на рівні 1,3 %.

Фінансові показники вказують на поки що низький рівень фінансової незалежності підприємства. ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» значно залежить від позикових коштів, і в 2019 р. було здатне фінансувати тільки 12,3 % активів за рахунок власних коштів, що на 2,5 % менше значення 2018 р. Проте в 2020 р., за рахунок зростання статутного капіталу підприємства на суму додаткового внеску учасника товариства шляхом зарахування майнових вимог на кредиторську заборгованість учасника, коефіцієнт автономії наблизився до нормативного рівня $\geq 0,5$ та склав 0,382. Фінансова залежність підприємства

за три роки діяльності значно знизилась, і у 2020 р. на кожну гривню власних коштів припадало 2,62 грн. фінансових ресурсів, що на 4,149 менше, ніж в 2018 р. Однак значення даного показника лише наближається до бажаного значення з позиції кредиторів.

Маневреність власного капіталу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» є низькою, і його значення протягом 2018-2020 рр. нижче нормативного значення. Власні кошти повністю відволікаються на фінансування необоротних активів. Проте динаміка зміни коефіцієнта маневреності власного капіталу свідчить про покращення даної ситуації: значення показника у 2020 р. в порівнянні з 2018 р. підвищилось на 3,582.

В табл. 1.2 представлено аналіз структури і динаміки активу балансу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Таблиця 1.2

**Аналіз структури та динаміки активів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»
за 2018-2020 рр.**

Види активів	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2019 р. від 2018 р.		Відхилення 2020 р. від 2019 р.	
	тис. грн	% до підсумку	тис. грн	% до підсумку	тис. грн	% до підсумку	тис. грн	%	тис. грн	%
Необоротні активи	6162,3	68,1	5850,6	41,1	6824,4	39,1	-311,7	-5,1	973,8	16,6
Оборотні активи	2890,9	31,9	8374,4	58,9	10627,8	60,9	5483,5	189,7	2253,4	26,9
Валюта балансу	9053,2	100,0	14225,0	100,0	17452,2	100,0	5171,8	57,1	3227,2	22,7

З даних табл. 1.2 можна зробити висновок про те, що підприємство активно розвивається. Про це свідчить зростання вартості активів. У 2019 р. вона зросла на 57,1 % або 5171,8 тис. грн. Такого зростання було досягнуто за рахунок зростання вартості оборотних активів на 5483,5 тис. грн. В 2020 р. порівняно з 2019 р. вартість активів зросла на 3227,2 тис. грн (+22,7%) за рахунок зростання необоротних активів на 973,8 тис. грн та оборотних активів

на 2253,4 тис. грн.

Необхідно звернути увагу й на те, що в 2018 р. у структурі активів значно переважали необоротні активи.

В подальшому частка необоротних активів почала скорочуватися – з 68,1% у 2018 р. до 39,1% в 2020 р. Відповідно частка оборотних активів в самій структурі активів зростала. Це свідчить про те, що структура активів в динаміці покращується, стає все більш мобільною, що, безперечно, є досить позитивним моментом.

Далі аналогічний аналіз слід провести щодо пасивів. В табл. 1.3 представлено аналіз структури і динаміки пасиву балансу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Таблиця 1.3

**Аналіз структури та динаміки пасивів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»
за 2018-2020 рр.**

Види пасивів	2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2019 р. від 2018 р.		Відхилення 2020 р. від 2019 р.	
	тис. грн	% до підсумку	тис. грн	% до підсумку	тис. грн	% до підсумку	тис. грн	%	тис. грн	%
Власний капітал	1338,2	14,8	1748,5	12,3	6671,5	38,2	410,3	30,7	4923,0	281,6
Поточні зобов'язання	7715,0	85,2	12476,5	87,7	10780,7	61,8	4761,5	61,7	-1695,8	-13,6
Валюта балансу	9053,2	100,0	14225,0	100,0	17452,2	100,0	5171,8	57,1	3227,2	22,7

З даних табл. 1.3 можна зробити висновок насамперед про те, що вартість пасивів у 2019 р. зросла на 5171,8 тис. грн в основному за рахунок збільшення поточних зобов'язань на 61,7 %, темп росту яких вдвічі перевищив темп зростання власного капіталу. Та у 2020 р. спостерігався приріст валюти балансу на 22,7 % за рахунок збільшення власного капіталу підприємства на 4923,0 тис. грн в порівнянні з 2019 р.

Підприємство не має довгострокових зобов'язань. Вартість поточних

зобов'язань є значною, проте протягом 2018-2020 рр. відбулось зниження частки поточних зобов'язань в структурі пасиву з 85,2 % у 2018 р. до 61,8 % у 2020 р. При цьому частка власного капіталу на кінець 2020 р. становить 38,2 %, що значно вище, ніж в 2018 р. – 14,8 %.

В табл. 1.4 представлено оцінку майнового стану ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Оскільки промислове виробництво є капіталомістким, і необоротні активи відволікають більшу частку фінансових ресурсів підприємства, позитивною тенденцією є постійне оновлення основних засобів. З даних табл. 1.4 можна зробити висновок про те, що протягом періоду, який аналізується, спостерігалось зниження частки основних засобів в активах (з 0,7 у 2018 р. до 0,2 в 2020 р.).

Таблиця 1.4

Аналіз майнового стану ТОВ»ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Показник	Роки			Відхилення			
				2019 р. від 2018 р.		2020 р. від 2019 р.	
	2018	2019	2020	абсол. знач.	%	абсол. знач.	%
Сума господарських коштів, що їх підприємство має у розпорядженні, тис. грн	9053,2	14225,0	17452,2	5171,8	57,1	3227,2	22,7
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,049	0,214	0,400	0,165	-	0,186	-
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,951	0,786	0,600	-0,165	-	-0,186	-
Коефіцієнт оновлення	1,000	0,108	0,0	-0,892	-	-0,108	-
Коефіцієнт вибуття	-	-	-	-	-	-	-
Частка основних засобів в активах	0,7	0,4	0,2	-0,3	-41,0	-0,2	-37,8
Коефіцієнт мобільності активів	0,469	2,431	2,557	1,962	-	0,126	-

Підприємство поступово нарощує обсяги виробництва, тому динаміка зменшення показника частки основних засобів в активах є позитивною.

Коефіцієнт зносу основних засобів протягом 2019-2020 рр. постійно збільшувався, що вказує на зростання рівня фізичного та морального зносу

основних засобів.

Коефіцієнт оновлення поступово знижувався: 1,000 у 2018 р., 0,108 в 2019р., 0,0 у 2020 р. Це можна пояснити тим, що підприємству лише 3 роки, і левову частку основних засобів склали машини та обладнання, що були придбані до і в самому початку нарощування обсягів виробництва готової продукції. Протягом 2020 р. закуплено додаткове обладнання, яке після проведення необхідних пусконаладжувальних робіт введено в експлуатацію на початку 2021 р.

Вибуття основних засобів не було, про що свідчить відсутність значення коефіцієнта вибуття.

Коефіцієнт мобільності активів зростав: на 1,962 у 2019 р. порівняно з 2018 р., на 0,126 в 2020 р. у порівнянні з 2019 р. Таке підвищення є позитивним фактором та свідчить про перевищення частки оборотних активів над необоротними. Таким чином, гнучкість підприємства підвищується, у 2020 р. воно було здатне більш оперативно відповідати на мінливі умови ринку.

Аналізуючи фінансову стійкість, необхідно розрахувати комплекс відносних показників. Розраховані показники наведені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Показники фінансової стійкості ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2019 р. від 2018 р.		Відхилення 2020 р. від 2019 р.	
	2018	2019	2020	абсол. знач.	%	абсол. знач.	%
Коефіцієнт автономії	0,148	0,123	0,382	-0,025	-16,8	0,259	211,0
Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	0,173	0,140	0,619	-0,033	-19,2	0,479	341,6
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,148	0,123	0,382	-0,025	-16,8	0,259	211,0
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-3,605	-2,346	-0,023	1,259	-34,9	2,323	-99,0
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	-1,669	-0,490	-0,014	1,179	-70,6	0,475	-97,1

Аналізуючи дані, представлені в табл. 1.5, можна зробити висновки про наступне: на початку своєї діяльності підприємство досить значно залежало від позикових коштів і було здатне фінансувати тільки 14,8 % активів за рахунок власних коштів. В 2019 р. значення коефіцієнта автономії знизилось на 16,8 %, а вже у 2020 р. за рахунок збільшення питомої ваги власного капіталу у загальній сумі засобів, авансованих в діяльність підприємства, коефіцієнт автономії значно наблизився до нормативного значення фінансової автономії для переробної галузі - $\geq 0,5$ (приріст склав 0,259).

У 2019 р. спостерігалось підвищення рівня залежності підприємства від позикових та залучених коштів: значення коефіцієнта співвідношення знизилось порівняно з 2018 р. на 0,033 і становило 0,140 при нормативному значенні >1 . В 2020 р. на 1 грн залучених коштів припадало вже 62 коп. вкладених в активи власних коштів проти 17 коп. у 2018 р. та 14 коп. в 2019 р., тобто власні кошти підприємства мають тенденцію до збільшення, а позикові - до скорочення.

Довгострокового капіталу підприємство протягом 2018-2020 рр. не мало. Порівнюючи значення коефіцієнта фінансової стійкості за три роки, можна зробити висновок про те, що ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» поки що не є фінансово стійким, здатним проводити прогнозовану діяльність в довгостроковій перспективі. Проте при збереженні наявної тенденції до росту частки активів, які фінансуються за рахунок постійного капіталу підприємства, (+158 % у 2020 р. проти значення 2018 р.) можна зробити висновок, що фінансова стійкість підприємства зростає. Одним з напрямів підвищення коефіцієнта фінансової стійкості до нормативного значення в межах 0,7-0,9 для наближення ризику банкрутства до мінімального рівня є збільшення суми власного капіталу, наприклад, за рахунок реінвестування прибутку.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу підприємства у 2018 р. мав значення -3,605. Протягом 2019-2020 рр. частка власного оборотного капіталу значно зросла: на 1,259 у 2019 р. та на 2,323 в 2020 р. Та все ж маневреність власного капіталу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» є низькою, і значення знаходиться

нижче нормативного значення. Власні кошти повністю ідуть на фінансування необоротних активів. Для вирішення проблеми можна, наприклад, залучити додаткові кошти на довгостроковій основі.

Аналізуючи динаміку коефіцієнта забезпеченості власними оборотними коштами, можна зробити наступний висновок: фінансова стійкість підприємства зростає, адже значення показника виросло з -1,669 в 2018 р. до -0,023 в 2020 р. Та все ж показник має негативне значення, тобто весь власний капітал спрямований на фінансування необоротних активів, і підприємство не має довгострокових коштів для формування власного оборотного капіталу. Серед заходів щодо підвищення показника - оптимізація структури оборотних і необоротних активів, залучення додаткових коштів власників.

Далі доцільно проаналізувати здатність покриття зобов'язань ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» наявними активами, використовуючи фінансові коефіцієнти. Результати розрахунків представлено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Аналіз ліквідності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2019 р. від 2018 р.		Відхилення 2020 р. від 2019 р.	
	2018	2019	2020	абсол. знач.	%	абсол. знач.	%
Коефіцієнт покриття	0,375	0,671	0,986	0,297	78,9	0,315	46,9
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,289	0,325	0,501	0,036	12,5	0,176	54,2
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,0	0,010	0,095	0,010	x	0,085	850

З даних табл. 1.6 слід зробити такі висновки. Показник поточної ліквідності свідчить про проблемний стан платоспроможності підприємства, адже оборотних активів недостатньо для того, аби відповісти за поточними зобов'язаннями. На кінець 2018 р у підприємства залишилось лише 0,38 грн на кожну гривню поточних зобов'язань.

Щороку спостерігалось поступове підвищення значення коефіцієнта

покриття з наближенням до нормативного рівня (в рамках 1-3), що сприяло зростанню довіри до підприємства. Водночас оптимальне значення показника вагомим чином залежить від галузі та видів діяльності суб'єкта господарювання. Нормативні значення коефіцієнта покриття для суб'єктів підприємницької діяльності різних галузей в різних країнах різні.

Отримані дані показують, що у 2018-2019 рр. підприємство мало проблеми з платоспроможністю. Однак в 2020 р. коефіцієнт швидкої ліквідності знаходився у межах нормативного значення, і на кожную гривню поточних зобов'язань припадало 0,50 грн. високоліквідних оборотних активів.

Аналіз динаміки коефіцієнта абсолютної ліквідності підприємства вказує на недостатність грошей та їх еквівалентів у 2018-2019 рр. На кінець 2020 р. на кожную гривню поточних зобов'язань припадало вже близько 0,10 грн грошових коштів і їх еквівалентів, а це вказує на стабілізацію співвідношення найбільш ліквідної частини активів і короткострокових зобов'язань підприємства.

Для подальшого аналізу ефективності діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» розрахуємо показники прибутковості. Результати розрахунків представлено на рис. 1.3.

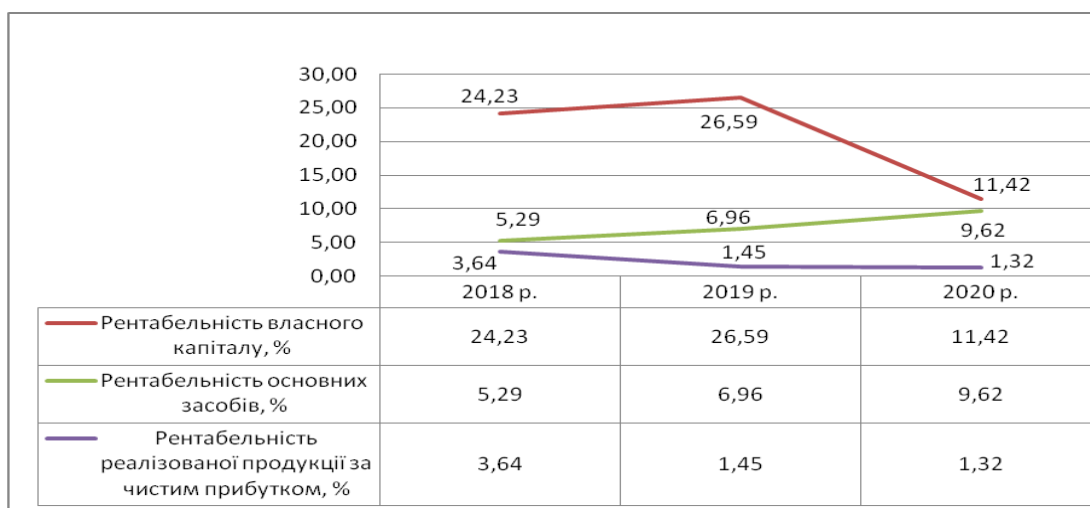


Рис. 1.3. Показники рентабельності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Як видно з рис. 1.3., рентабельність власного капіталу підприємства за

перший рік існування склала 24,23 %. В 2019 р. за рахунок зростання чистого прибутку цей показник наблизився до рівні 26,59 %, а вже у 2020 р. з кожної гривні власних коштів отримано лише 11,42 коп. чистого прибутку. Рентабельність основних засобів протягом 2019-2020 рр. залишалася на стабільному рівні, що свідчить про їх оптимальну структуру.

Незважаючи на збільшення обсягу реалізації ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у 2018-2020 рр., показник рентабельності реалізованої продукції щороку зменшувався. Якщо у 2018 р. кожна гривня продажів дозволила отримати 3,64 коп. чистого прибутку, то в 2019 р. вже на 2,19 коп. менше. За результатами господарювання у 2020 р. рентабельність реалізованої продукції склала 1,32 %.

Усю сукупність зусиль підприємства щодо просування на ринках продукції, праці, капіталу характеризує ділова активність, розрахунок показників якої представлено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Показники ділової активності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Показник	Роки			Відхилення	
	2018	2019	2020	2019 р. від 2018 р.	2020 р. від 2019 р.
Коефіцієнт оборотності активів	0,98	2,43	2,30	1,45	-0,14
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,00	9,50	8,98	5,50	-0,52
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	5,57	14,66	19,07	9,09	4,40
Строк погашення дебіторської заборгованості, дні	89,99	37,88	40,09	-52,11	2,21
Строк погашення кредиторської заборгованості, дні	64,58	24,55	18,88	-40,03	-5,67
Коефіцієнт оборотності запасів	12,35	10,34	6,94	-2,01	-3,40

Дані показують, що ефективність використання активів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у 2019 р. порівняно з 2018 р. підвищилась, але знизилась в 2020 р. Якщо у 2019 р на кожную гривню залучених коштів було реалізовано готової продукції на суму 2,43 грн, то у 2020 р – лише 2,30 грн.

Позитивною тенденцією є збільшення в порівнянні з 2018 р. оборотності

дебіторської заборгованості. На рис. 1.4 порівняно коефіцієнти оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

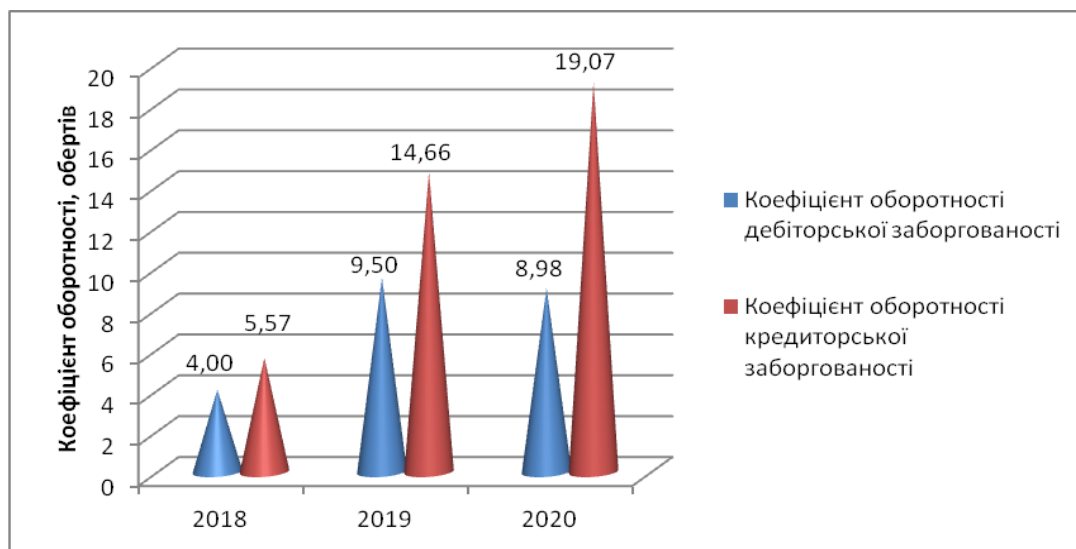


Рис. 1.4. Порівняння коефіцієнтів оборотності дебіторської і кредиторської заборгованості ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Перевищення оборотності кредиторської заборгованості над дебіторською означає, що підприємство використовує кошти кредиторів як джерело фінансування своїх дебіторів. Решта частина грошей використовується для фінансування своїх інших операцій.

Оптимальним є порівняння поточної ситуації в сфері управління кредиторською заборгованістю з конкурентами.

Середній період погашення заборгованості протягом 2019-2020 рр. залишався на відносно стабільному рівні.

Кількість оборотів, які здійснили запаси за рік, щороку зменшувалась, що може свідчити про недосконалість політики управління запасами.

Головним ресурсом ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» є трудові ресурси, від кваліфікації і продуктивності праці яких багато в чому залежать результати господарської діяльності, досягнення поставлених цілей. Аналіз трудових ресурсів потребує особливої уваги.

На кінець 2020 р. середня кількість працівників ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» складала 44 особи. Це на 29 осіб більше, ніж у 2018 р., та на 5 осіб більше, ніж в 2019 р.

Основним показником ефективності використання робочої сили на підприємстві є продуктивність праці. Результати розрахунку даного показника представлено в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Продуктивність праці у ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2020 р. від 2018 р.	
	2018	2019	2020	абсол. знач.	%
Чистий дохід від реалізації, тис. грн	8 906,7	28 294,5	36 359,3	27 452,6	308,2
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	15	39	44	29	193,3
Продуктивність праці, тис. грн	593,8	725,5	826,3	232,5	39,2

Зміна показника продуктивності праці у ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» графічно проілюстрована на рис. 1.5.

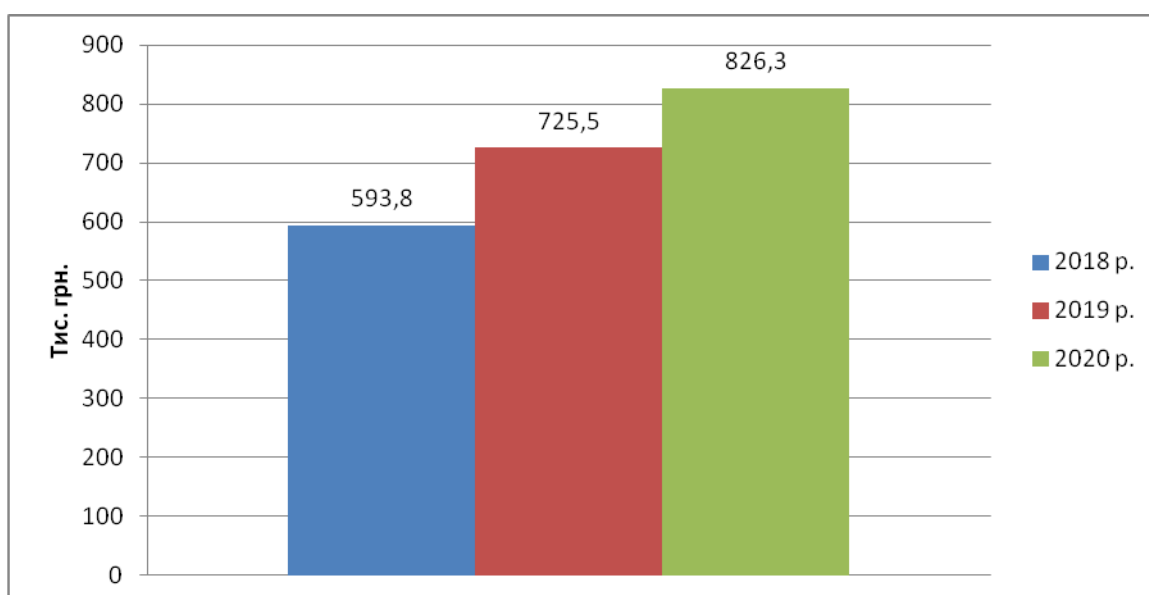


Рис. 1.5. Динаміка продуктивності праці в ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 рр.

Отже, можна зробити висновок про те, що продуктивність праці працівників підприємства з дня його заснування у березні 2018 р. і до кінця 2020 р. щороку зростала. Якщо за результатами господарської діяльності у 2018 р. на одного працівника припало 593,8 тис. грн чистого доходу від реалізації продукції, то за 2020 р. це значення склало вже 826,3 тис. грн. Загальний приріст показника продуктивності праці на кінець 2020 р. становить 39,2 %.

У ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» ведеться оперативний та бухгалтерський облік результатів діяльності, за якими складає фінансову, податкову і статистичну звітність, подаючи її згідно встановленого порядку органам державного контролю. З дня реєстрації на підприємстві ведеться бухгалтерський облік, безперервно та на підставі первинних документів за допомогою рахунків бухгалтерського обліку при використанні подвійного запису.

Відповідно до установчих документів, організація ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві належить до повноважень директора. Бухгалтерський, оперативний і статистичний облік та звітність в товаристві ведуться за нормами, які діють в Україні.

Відповідальність за стан обліку, своєчасне подання бухгалтерської й іншої звітності покладається на головного бухгалтера або на іншу особу, призначену наказом директора.

У ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» до штатного розпису введено посаду головного бухгалтера на чолі бухгалтерської служби. Діяльність головного бухгалтера регулюється посадовою інструкцією (Додаток Е).

Для обліку на підприємстві характерна централізація. Ведення обліку - комп'ютеризоване. Здійснення автоматизації проводиться за допомогою бухгалтерської програми «1С:Підприємство 8.3. Конфігурація «Управління торговим підприємством для України», редакція 1.2».

Облікова політика підприємства визначена наказом № 2 від 5 березня 2018 року, зі змінами та доповненнями (Додаток Ж). Цей наказ передбачає

дотримання підприємством єдиної методики відображення господарської операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності.

Надаючи критичну оцінку наказу про облікову політику ТОВ «ЕКОКОМПАУНД», варто позитивно відмітити наступне:

- на підприємстві облікова політика сформована із дня набуття ним прав юридичної особи, і оформлено наказ про облікову політику (далі по тексту – наказ), який містить такі обов'язкові реквізити: назву підприємства, дату, номер документа та його назву, основний текст, підписи керівника та осіб, відповідальних за виконання даного наказу;

- сам наказ лаконічний та компактний, відсутня зайва інформація;
- відсутнє щорічне перезатвердження наказу;
- наказ відокремлений від Положення про організацію бухгалтерського обліку;

- обрані елементи облікової політики розкрито повністю;
- відсутні прізвища посадових осіб по тексту наказу;
- наявні додатки до наказу.

Негативним є те, що зміст наказу слабо структуровано.

Серед пропозицій по вдосконаленню наказу про облікову політику ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» варто зазначити розробку робочого плану рахунків підприємства.

Дослідивши постановку бухгалтерського обліку на підприємстві, можна зробити висновок про її відповідність чинному законодавству, а також особливостям фінансово-господарської діяльності, притаманним саме ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». Аналітична робота здійснюється на достатньому рівні, що, в свою чергу, сприяє посиленню контролю за господарською діяльністю підприємства.

Висновки за розділом 1

Здійснивши огляд теоретичних засад обліку і аудиту доходів підприємства, нами узагальнено сутність категорії доходи, порядок класифікації, їх визнання та оцінку. Отже, на нашу думку, доходом слід вважати економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

Проаналізовано П(С)БО 15 «Дохід», який прийнятий на підставі та з врахуванням вимог міжнародних стандартів. Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Встановлено, що доходи підприємства, як і витрати, можуть бути грошовими або негрошовими. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи перевагу надають грошовим або прирівняним до них доходам, оскільки саме такі доходи забезпечують розширене відтворення виробництва і стабільне функціонування підприємства.

Зазначимо, що бухгалтерський облік як складова системи управління є впорядкованою системою збору, накопичення, реєстрації, класифікації, й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного й документального відображення всіх господарських операцій. Достовірність цієї інформації забезпечується аудитом.

Проведено аналіз фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 роки. Можна зробити висновки, що динаміка вартості капіталу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» свідчить про розширення господарської діяльності: якщо в 2018 р. (у рік заснування підприємства) вартість капіталу складала 9053,2 тис. грн, то в 2019 р. вона зросла на 5171,8 тис. грн, а в 2020 р. – ще на 3227,2 тис. грн і досягла рівня в 17452,2 тис. грн. У 2018 р. середньорічна

вартість основних засобів підприємства склала 6123,9 тис. грн. В подальшому вона знижується. Середньооблікова чисельність персоналу щороку зростає відповідно до зростання обсягів виробництва, і в 2020 р. склала 44 особи, що на 29 осіб більше, ніж в рік створення підприємства. У 2018 р. на підприємстві було отримано чистого доходу від реалізації продукції на суму 8906,7 тис. грн. В 2019 р. цей показник зріс на 19387,8 тис. грн, але у 2020 р. зростання чистого доходу уповільнилося – було отримано дохід в розмірі 36359,3 тис. грн, що лише на 8064,8 тис. грн. вище, ніж у 2019 р. Фінансові показники вказують на поки що низький рівень фінансової незалежності підприємства. Підприємство значно залежить від позикових коштів.

Дослідивши постановку бухгалтерського обліку на підприємстві, можна зробити висновок про її відповідність чинному законодавству, а також особливостям фінансово-господарської діяльності, притаманним саме ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». Аналітична робота здійснюється на достатньому рівні, що, в свою чергу, сприяє посиленню контролю за господарською діяльністю підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку доходів підприємства

Вітчизняні підприємства облік своїх доходів ведуть відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 15 «Дохід» [68] та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 18 «Дохід» [50]. Ці нормативні документи визначають сутність доходів, об'єкти, що визнаються та не визнаються доходами, та основні аспекти бухгалтерського обліку. Підходи до визнання доходів різняться між НП(С)БО та М(С)БО [50; 67; 68; 69]. Покажемо ці відмінності в таблиці. 2.1.

Таблиця 2.1

Регламентация обліку та визнання доходу за М(С)БО та П(С)БО

Характеристика	М(С)БО	НП(С)БО	Вплив на бухгалтерський облік не врахованих аспектів МСБО в НП(С)БО
Сутність доходу	Валове надходження економічної вигоди протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, якщо зростання власного капіталу відбувається внаслідок даного надходження, а не у результаті внесків учасників капіталу	Збільшення економічної вигоди у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання власного капіталу внаслідок внесків власників)	Відповідно до МСБО, до доходами не визнається збільшення активів та зменшення зобов'язань, а лише розглядається зростання власного капіталу
Оцінка	Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню	
Класифікація	1. Доходи від продажу товарів. 2. Доходи від надання послуг. Відсотки, дивіденди та роялті.	1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); 2. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); 3. Інші операційні доходи; 4. Фінансові доходи; 5. Інші доходи	Відмінності визначають організацію синтетичного, аналітичного обліку доходів та зумовлюють розбіжності у складанні фінансової звітності й відображення інформації про доходи

Продовж. табл. 2.1

Характеристика	М(С)БО	НП(С)БО	Вплив на бухгалтерський облік не врахованих аспектів МСБО в НП(С)БО
Надходження, що не визнаються доходами	1. Суми податків, які перераховуються до бюджету та позабюджетних фондів. 2. Надходження за договорами комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала; надходження, що належать іншим особам	1. Сума податків та і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів. 2. Суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо. 3. Сума попередньої оплати продукції (товару, робіт, послуг). 4. Суми завдатку під заставу або в погашення позики. 5. Суми балансової вартості валюти. 6. Надходження від первинного розміщення цінних паперів. 7. Надходження, що належать іншим особам	
Умови невизнання доходу	1. У суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями. 2. Одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів. 3. Відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є важливим складником контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання. 4. Покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення. 5. Обмін товарів на товари або послуги, подібні за характером та вартістю	Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість	Передбачені за МСБО випадки, коли не виникає дохід, ураховують не лише перехід права власності, а й суттєві ризики та переваги володінням активом. Тому в окремих ситуаціях фінансовий результат, визначений П(С)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСБО

Господарська діяльність ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» спрямована на отримання доходу. Разом з тим, система обліку таких доходів регламентується рядом внутрішніх документів, які представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Внутрішні документи організації обліку доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»

Назва нормативного документу	Основний зміст
Облікова політика ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»	Цей Наказ визначає способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності
Робочий План рахунків бухгалтерського обліку ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»	На підставі затвердженого на рівні держави Плану рахунків бухгалтерського обліку кожне підприємство розробляє для себе Робочий план рахунків, включаючи до нього лише ті рахунки, що мають практичне застосування на даному підприємстві із вказанням відповідної аналітики. Робочий план рахунків затверджується керівником підприємства. Але суть та порядок використання кожного рахунка є незмінним, встановленим інструкцією зі застосування плану рахунків
Первинні документи, розроблені ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» самостійно	Кожне підприємство має право розробити власні спеціалізовані первинні документи, за умови наявності в них обов'язкових реквізитів відповідно до чинного законодавства

Особливості визнання та оцінки доходів, їх організації обліку суб'єкти господарювання враховують при формування їх облікової політики в частині даної ділянки обліку. Основні складові системи обліку доходів основної діяльності наведені в Додатку Д.

Одним з найважливіших методів бухгалтерського обліку на сьогодні є документування. Н. В. Гудзь зазначає, що «документування – спосіб первинного спостереження і відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Це початок і основа облікового процесу, без якого бухгалтерський облік неможливий. Кожна господарська операція фіксується за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили» [16 с. 99].

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» під

первинним документом розуміють документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення [66].

Організація «обліку доходів на підприємстві базується на наказі про облікову політику.

Документування операцій з обліку отриманих підприємством доходів характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, що можуть бути розпорядчими і виконавчими. Інформацію за рахунками про отриманий дохід управлінський персонал може отримати з первинних документів, облікових реєстрів, Головної книги та форм фінансової, податкової звітності. Така інформація важлива для розрахунку прибутку (до оподаткування) та прийняття управлінських рішень про шляхи отримання доходу.

Особливість документування операцій щодо доходу компанії полягає в тому, що типові форми документів для них не затверджені. Документальне підтвердження отримання доходу залежить від виду доходу.

Для більшої зручності в таблиці 2.3 наведено первинні документи, на підставі яких відображається дохід підприємства від операційної та іншої операційної діяльності.

Таблиця 2.3

Первинні документи, що відображають дохід підприємства від операційної діяльності на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»

Вид доходу	Первинний документ
Дохід від реалізації	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
Інші операційні доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
Інші доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Договори та контракти із постачальниками і фінансово-кредитними установами

Основним первинним документом є рахунок – фактура. Рахунок-фактура вважається належним чином оформленим лише у тому випадку, якщо він містить реквізити, що ідентифікують господарську операцію та її учасників, зокрема:

найменування підприємства, від імені якого складається рахунок — фактура;

назву контрагента;

- зміст та обсяг господарської операції,
- одиницю виміру господарської діяльності;
- особистий підпис або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, – що брала участь у оформленні рахунка-фактури.

У графі «Постачальник» наводиться коротке найменування підприємства-постачальника відповідно до його засновницьких документів, 18 ідентифікаційний код, вказується його юридична адреса, реквізити рахунку в установі обслуговуючого банку, на який будуть отримуватися кошти платника.

У графі «Вантажовідправник» вказують відомості про організацію, яка здавати вантаж до перевезення перевізнику. Якщо відвантаження здійснюється постачальником, у відомості про вантажовідправника вказується «Він же».

У графах про платника вказується основна інформація про нього, а саме коротке найменування платника, зазначене в його засновницьких документах, надається ідентифікаційний код, потім надається його юридична адреса, реквізити банку.

Графа «Вантажоодержувач» містить інформацію про організацію, яка буде видавати вантаж у пункті отримання. Цим учасником відносин може бути як відправник так і одержувач, або інша організація, що визначена сторонами. Крім того, тут надаються відомості про фізичні параметри вантажу. Далі, в рахунку-фактурі наводяться відомості про договір на відвантаження, потім дата відвантаження та спосіб відправлення.

У графі «Доповнення» зазвичай містяться умови оплати цього рахунку

платником за договором або за усною домовленістю. Далі у рахунку-фактурі вказується інформація про продукцію, товари, роботи чи послуги, що відвантажуються та за які потрібно заплатити. Посадові особи, які підписують рахунок-фактуру, формою бланка визначені директор підприємства та головний бухгалтер.

Печатка на рахунок – фактуру не ставиться. При списанні доходів від операційної діяльності на рахунок 79 «Фінансові результати» складається розрахунок бухгалтерії у довільній формі.

У Польщі реквізити первинних документів не поділяють на обов'язкові та додаткові, тоді як в Україні до додаткових відносять ідентифікаційний код підприємства (установи) з Державного реєстру, номер документа, підставу для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Форми первинних документів в Україні уніфіковані, а в Польщі – довільні, але з врахуванням усіх реквізитів.

Законодавче регулювання бухгалтерського обліку в Республіці Польща здійснюється за аналогією з іншими розвинутими країнами та гармонізовано із міжнародними стандартами фінансової звітності та вимогами ЄС. Положення профільного Закону про бухгалтерський облік від 29 вересня 1994 р. поширюються на юридичних осіб, які зареєстровані в Польщі або у разі місцезнаходження топ-менеджменту цієї юридичної особи на її території. Іноземні особи, іноземні компанії, які здійснюють діяльність через відділення, представництва або зареєстровані дочірні компанії, зобов'язані здійснювати облік операцій та зберігати бухгалтерські документи відповідно до вимог польського законодавства. Бухгалтерський облік здійснюється польською мовою та у польських злотих.

Документи, підготовлені іноземною мовою, мають бути перекладені для цілей їх використання податковими органами та аудиторами. Звітний період становить 12 місяців та співпадає з календарним роком.

Компанія має право обрати інші дати, проте в такому разі слід обов'язково поінформувати податкові органи про таке рішення. Документи та

бухгалтерські журнали мають зберігатись у головному офісі компанії та в офісі фірми, що забезпечує бухгалтерський облік підприємства. Термін зберігання документів – 5 років (за винятком деяких видів документів, що потребують постійного зберігання).

З наведеного вище можна зробити висновки, що однією з найважливіших ділянок обліку доходів від реалізації є процес документування. Від нього залежить визнання доходів та їх відображення у звітності. Всі господарські операції відображають в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Ця інформація переноситься з регістрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності.

Первинні документи з обліку доходів у Польщі не мають уніфікованої типової форми бланків, але в них мають бути вказані всі необхідні реквізити проведеної операції.

Це спрощує процес документування, бо виникає менше проблемних ситуацій відображення інформації та її розуміння користувачами. В Україні кожен бланк первинного документа має затверджену типову, структуровану форму, тому особа, яка реєструє операцію, повинна мати необхідні знання для її правильного відображення.

2.2. Методика обліку доходів підприємства

Підставою для бухгалтерського обліку доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» є первинні документи, які фіксують факти отримання доходу.

Інформація про доходи, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та

фінансової діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» використовує рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» [60].

Зазначимо, що «рахунки даного класу є тимчасовими і використовуються для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченні якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 «Фінансові результати». Тимчасові рахунки на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» розпочинають звітний період із нульового сальдо. Інформація про доходи в них дає можливість скласти фінансову звітність.

В першу чергу для обліку доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» використовується рахунок 70 «Доходи від реалізації». Окрім нього, рахунок 71 «Інший операційний дохід» призначений для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» - доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу ведеться на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» на рахунок 70 «Доходи від реалізації».

По кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які утримуються підприємством на користь комітента, принципала; та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [60].

Бухгалтерський облік доходів від реалізації на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Субрахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації», які використовуються
на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»**

Субрахунок	Назва субрахунку	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Використовується для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Використовується для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Використовується для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг
704	Вирахування з доходу	По дебету відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та" товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. По кредиту субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»

В табл. 2.5 відображено кореспонденцію з обліку доходів від реалізованої продукції.

Таблиця 2.5

**Кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізованої продукції
ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2020 рік**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено доходи від реалізації партії черевик	361	701	1 500 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих черевик	701	641	250 000
3	Списано собівартість реалізованих черевик	901	261	1 000 000
4	Відображено доходи від реалізації партії кімнатного взуття	361	701	360 000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованого кімнатного взуття	701	641	60 000
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з різниці між звичайною ціною продажу кімнатного взуття та їх фактичною ціною продажу	949	641	15 000
7	Списано собівартість реалізованого кімнатного взуття	901	262	300 000
8	Отримано оплату за раніше відвантажену готову продукцію	311	361	1 860 000
9	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	701	791	1 550 000
		791	901	1 300 000
		791	949	15 000

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними ТОВ «ЕКОКОМПАУНД».

До іншої операційної діяльності належить «процес вибуття будь-якого активу (виробничих запасів, матеріальних цінностей, оборотних активів тощо). У складі інших операційних доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією (товарів, робіт, послуг), до яких, зокрема, належать:

- дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційної курсової різниці;
- пеня, штрафи, які визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;
- доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності;
- інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) використовують рахунок 71 «Інший операційний дохід». Рахунок 71 є пасивним, тимчасовим. На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться облік доходів операційної діяльності підприємства, крім доходів, які відображаються на рахунку 70 «Доходи від реалізації» і є доходами основної діяльності» [61, с. 95].

По кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід» на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [65, с. 10].

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» має такі «субрахунки:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності»;

На «субрахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю.

На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості

раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності. На субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю. На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунка 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою» [60].

Особливо слід звернути увагу на облік доходів від надання майна в оренду. Основні кореспонденції представлені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Облік доходів від орендних платежів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2020 рік

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Отримано авансом орендну плату за поточний місяць	311	681	15000
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості отриманої орендної плати	643	641/ПДВ	2500
3	Відображено суму доходу від здавання приміщення в оренду	361	703	15000
4	Списано раніше відображену суму податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	2500
5	Здійснено залік заборгованостей	681	361	15000
6	Відображено прямі витрати, пов'язані з наданням приміщення в оренду	23	631, 685	3000
7	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644/1	631, 685	600
8	Відображено податковий кредит з ПДВ у складі витрат, пов'язаних з наданням приміщення в оренду (за наявності ПН, зареєстрованих в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	600
9	Оплачено вартість послуг сторонніх організацій, отриманих у зв'язку з наданням приміщення в оренду	631, 685	311	3600
10	Відображено фактичну собівартість наданих послуг з оренди	903	23	3000

Продовж. табл. 2.6

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
11	Уключено до витрат вартість комунальних послуг у приміщенні, наданому в оренду	949	685	3500
12	Відображено суму ПДВ (до реєстрації ПН в ЄРПН)	644/1	685	700
13	Відображено податковий кредит з ПДВ від вартості комунальних послуг (за наявності ПН, зареєстрованих в ЄРПН)	641/ПДВ	644/1	700
14	Здійснено розрахунки з постачальниками комунальних послуг	685	311	4200
15	Відображено суму, що відшкодовується орендарем (виставлено рахунки, складено акти)	377	719	4200
16	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ із сум, що відшкодовуються орендарем	719	641/ПДВ	700
17	Відшкодовано витрати орендарем	311	377	4200
18	Віднесено на фінансовий результат:			
	– дохід від здавання приміщення в оренду	703	791	12500
	– дохід від компенсації орендарем вартості комунальних послуг	719	791	3500
	– собівартість наданих послуг з оренди	791	903	3000
	– вартість комунальних послуг	791	949	3500

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Крім основної та операційної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» здійснює фінансову та інвестиційну діяльність.

Під інвестиційною діяльністю розуміють такий вид діяльності, «коли підприємство купує та продає основні засоби, цілісні майнові комплекси та інші необоротні активи, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. До таких надходжень, зокрема, належать доходи від:

- реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів тощо), майнових комплексів;
- неопераційних курсових різниць;
- безоплатно отриманих необоротних активів;
- інші доходи від звичайної діяльності, в тому числі від списання кредиторської заборгованості, що виникла не під час операційного циклу, після

закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнається доходом тощо» [75, с. 56].

Для обліку інвестиційної діяльності на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» використовується рахунок 73 «Інші фінансові доходи». «Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»;

732 «Відсотки одержані»;

733 «Інші доходи від фінансових операцій» [59].

За кредитом рахунка відображається визнана сума доходу, за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 731 «Дивіденди одержані» узагальнюється інформація про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.

На субрахунку 732 «Відсотки одержані» узагальнюється інформація про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», зокрема винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо.

На субрахунку 733 «Інші доходи від фінансових операцій» узагальнюється інформація про інші доходи від фінансової діяльності, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи», зокрема про доходи від амортизації премії за випущеними облігаціями» [59, с. 319].

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування.

Облік доходів, які виникають в ході звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю ТОВ «ЕКОКОМПАУНД», ведеться на рахунку 74 «Інші доходи», який є тимчасовим, має ознаки пасивного рахунку.

По кредиту рахунку 74 «Інші доходи» відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору) та інших зборів (обов'язкових платежів) та

списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 74 «Інші доходи» на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» має такі субрахунки:

741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;

742 «Дохід від відновлення корисності активів»;

745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

746 «Інші доходи» [59].

Для обліку на підприємстві характерна централізація. Ведення обліку - комп'ютеризоване. Здійснення автоматизації проводиться за допомогою бухгалтерської програми «1С:Підприємство 8.3. Конфігурація «Управління торговим підприємством для України», редакція 1.2».

На підставі даних бухгалтерського обліку інформація потрапляє в фінансову звітність, а потім використовується для цілей управління. В табл. 2.7 представлено алгоритм перенесення даних бухгалтерського обліку доходів в Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Таблиця 2.7

Алгоритм перенесення даних обліку доходів в Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Переносяться обороти за Дт 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704
Інші операційні доходи	2120	відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо. Переносяться обороти за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791

Продовж. табл. 2.7

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
Дохід від участі в капіталі	2200	відображається дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі: переносяться обороти за Дт 72 в кореспонденції з Кт 792
Інші фінансові доходи	2220	відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі переносяться обороти за Дт 73 в кореспонденції з Кт 792
Інші доходи	2240	відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства переносяться обороти за Дт 74 в кореспонденції з Кт 793

Враховуючи досвід Польщі де розроблено єдиний План рахунків, законодавство дозволяє кожному окремому підприємству використовувати власний План рахунків.

У таблиці 2.8 порівняємо типову побудову Плану рахунків у Польщі та Україні. Отже, можна зробити висновок, що в Україні та Польщі для обліку доходів діяльності підприємства використовують рахунки класу 7.

Таблиця 2.8

Типова побудова Плану рахунків у Польщі та Україні

Клас	Назва класів	
	Польща	Україна
0	Довгострокове майно	Позабалансові рахунки
1	Грошові кошти та банківські рахунки	Необоротні активи
2	Розрахунки й претензії	Запаси
3	Матеріали та товари	Кошти, розрахунки та інші активи
4	Витрати за видами та їх відображення	Власний капітал та забезпечення зобов'язань
5	Витрати відповідно до типів діяльності та їх відображення	Довгострокові зобов'язання
6	Продукти та їх відображення між періодами	Поточні зобов'язання
7	Доходи та витрати, пов'язані з їх відображенням	Доходи і результати діяльності
8	Капітал (фонд), спеціальні фонди, резервні фонди та фінансовий результат	Витрати за елементами
9	–	Витрати діяльності

Порядок відображення доходів підприємства в Польщі на рахунках бухгалтерського обліку залежить від обраного методу обліку. Якщо доходи обліковуються на основі надходження грошових коштів (за касовим методом обліку), то сума виручки від реалізації продукції (товарів, послуг) відображатиметься бухгалтерським записом: дебет рахунка «Грошові кошти» кредит рахунка «Доходи». Гроші можуть надходити від покупців готівкою та на рахунки в банківських установах. Відповідно до чинного законодавства підприємство зобов'язано проводити безготівкові розрахунки якщо: сума однієї операції більше 3 тис. євро або сума однієї операції більше 1 тис. євро, якщо загальна сума розрахунків у минулому місяці з даним контрагентом більше 10 тис. євро.

Якщо доходи визначаються тоді, коли мають місце, а не тоді, коли отримані грошові кошти (за методом нарахування), то відображення їх в обліку і фінансовій звітності здійснюється в тому періоді, до якого вони відносяться. При цьому можуть застосовуватися два способи:

- відображення в обліку доходів у періоді, в якому вони зароблені. Цей спосіб ведення обліку доходів передбачає відображення їх у момент реалізації продукції (товарів, послуг) бухгалтерським проведенням: дебет рахунка «Рахунки до отримання» кредит рахунка «Доходи»;
- коригування рахунків. Застосовується для обліку доходів по операціях, які охоплюють термін, що перевищує один обліковий період. Коригування здійснюється шляхом складання коригувального бухгалтерського проведення. Потреба коригування рахунків виникає у разі відображення в обліку нарахованого доходу, тобто доходу, який був зароблений, але не врахований протягом облікового періоду.

Податкова система Польщі більш стабільна, ніж в Україні та потребує набагато менше часу на різноманітні бухгалтерські справи, звіти та облік, має впроваджену он-лайн бухгалтерію й практично немає різких і необґрунтованих змін податкового законодавства.

Основні податки для юридичних осіб – це податок із доходу (19 %) та

ПДВ (23 %).

Кожна операція в частині доходів оформляється первинними документами, які є основою для заповнення Торгових книжок (Книжки обліку доходів і витрат).

Торгова книга – це єдина можлива форма бухгалтерського обліку для господарських товариств, яка вимагає детального запису фінансових операцій відповідно до чинного законодавства.

Україна перебуває на шляху переходу до МСФЗ, що полягає в адаптації та уніфікації національних норм бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів і поширюється не тільки на загальні особливості, а й на окремі об'єкти обліку.

Методика обліку доходів у бухгалтерському обліку Польщі радикально не відрізняється від правил українського обліку.

Таким чином, облік доходів займає вагоме місце в обліку господарській діяльності підприємства та тісно пов'язаний з обліком дебіторської заборгованості, особливо в частині первинної складової. Подальший облік обумовлюється інформаційними потребами підприємства, обраною формою обліку тощо.

2.3. Використання даних обліку доходів в управлінні підприємством

Отримання доходів є невід'ємною складовою господарської діяльності будь-якого підприємства та одним із важливих компонентів його функціонування. Головним фактором успішного життєвого циклу підприємства є правильне та раціональне управління доходами як результату процесів виробництва та реалізації, надання послуг, виконання робіт тощо. Недарма Б. Гейтс зазначав, що кожна компанія має управляти своїми доходами та

витратами.

Жодна компанія не зможе досягти успіху, якщо вона не випускає продукцію на ринок, не оплачує свої рахунки або не платить своїм працівникам. Прибуток, як кінцева грошова оцінка господарської діяльності, є рушійною силою ринкової економіки, джерелом економічного та соціального розвитку підприємства й держави.

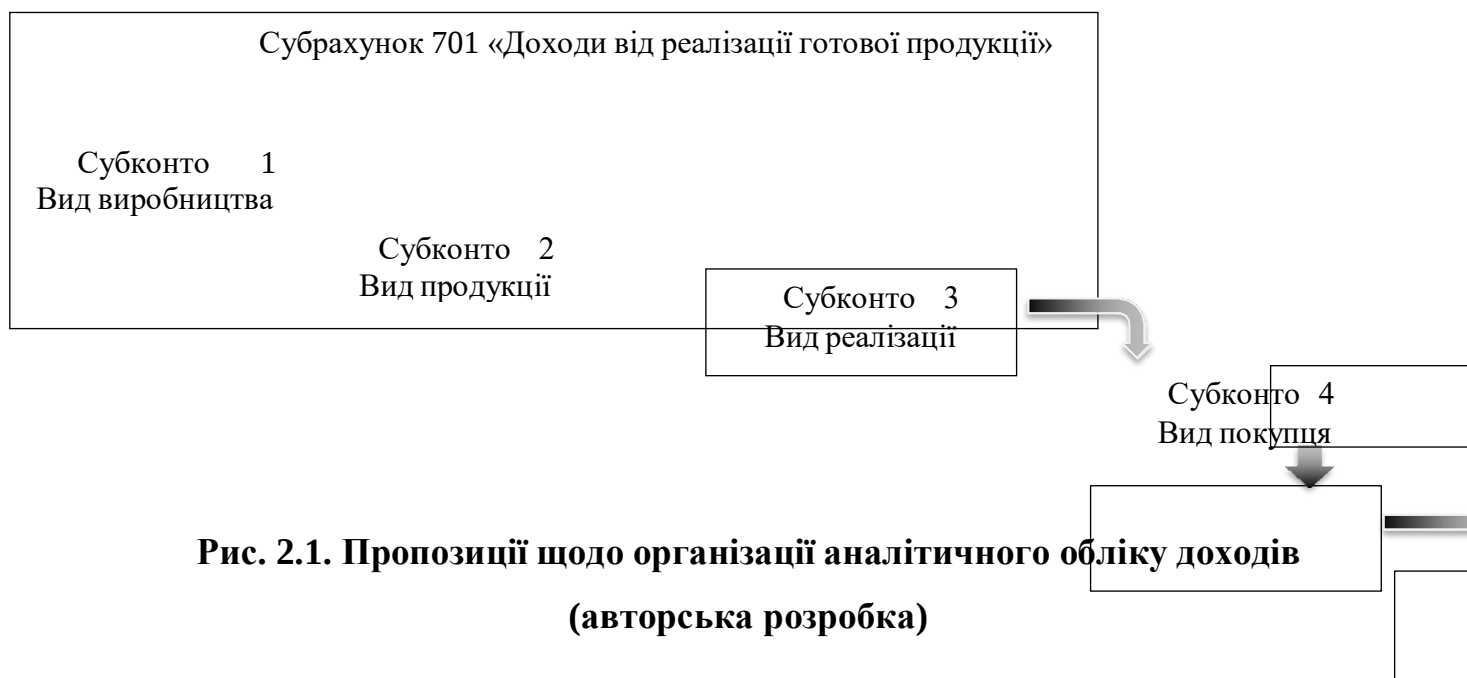
В умовах невизначеності важливе значення має формування більш деталізованого обліково-аналітичного забезпечення, щоб давало змогу не тільки сформувати дані про обсяги доходів, а і інформацію про їх рух в розрізі видів основної діяльності з деталізацією щодо класів (видів) реалізованої продукції, покупців, валюти подальшої оплати тощо.

Необхідність додаткової деталізації посилюється тим, що дохід від основної діяльності враховується при розрахунку об'єкта оподаткування та виступає базовим джерелом формування фінансових ресурсів бізнесу. Формування якісного інформаційного базису на підприємствах досягається завдяки виваженої облікової політики, що містить організаційні, технічні, методичні, управлінські та аналітичні аспекти.

Технічне забезпечення передбачає визначення відповідних аналітичних рахунків. Ведення ґрунтового аналітичного обліку дасть змогу відобразити достовірну та своєчасну інформацію необхідну для деталізованого аналізу, повного контролю та ефективного управління.

Зважаючи на те, що більшість підприємств використовують автоматизовану форму обліку розгладження системи аналітичних рахунків не ускладнить обліковий процес, проте дасть змогу сформувати якісне обліково-аналітичне забезпечення, що в подальшому буде використовуватися в системах фінансового та управлінського обліку.

Зважаючи на те, що кожне підприємство здійснює свою діяльність в різних сферах, розглянемо пропозиції на рівні промислового підприємства та субрахунку 701 (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Пропозиції щодо організації аналітичного обліку доходів
(авторська розробка)**

У субконто 1 «Вид виробництва» пропонуємо виділити основне, допоміжне та обслуговуюче виробництво. Відокремлення цього субконто дасть змогу підприємствах відслідкувати динаміку та обсяги доходів в розрізі видів виробництв, відокремити проблемні напрямки.

В подальшому кожен напрям діяльності рекомендуємо деталізувати за видами продукції – субконто 2. Суб'єкт господарювання в залежності від наявного асортименту продукції може вводити її додаткові групування.

Деталізована аналітика доходу щодо видів продукції дасть змогу проводити контроль в межах планових завдань щодо обсягів реалізації випущеної продукції згідно до наявного асортименту, відокремити більш дохідні та популярні серед покупців види продукції тощо. Ведення аналогічного субконто до рахунків 26 та 901 дасть змогу також відслідкувати фактичне зберігання готової продукції в розрізі асортименту та обсягів; проаналізувати використання ресурсів підприємства.

Зважаючи на те, що суб'єкти господарювання намагаються урізноманітнювати видів продажів, використовуючи для цього інтернет майданчики, системи дисконтів та знижок важливим є виділення субконто 3

«Вид реалізації», який наприклад може мати таку деталізацію: «Дохід від

реалізації через мережу Інтернет» дає уявлення про об'єми доходів від цього напрямку діяльності; «Дохід від реалізації через картку дисконту» буде показувати кількість постійних клієнтів та їх зацікавлення у товарних пропозиціях із персональними знижками. Стаття «Дохід від реалізації зі знижками» надасть інформацію про доцільність маркетингових заходів, об'єму реалізації уціненого або переоціненого товару. В цілому це дає змогу зрозуміти шляхи отримання найбільших доходів.

Субkonto 4 «Вид покупця» передбачає два базових параметри: вітчизняний покупець (замовник) та іноземний покупець (замовник). Відокремлення цієї аналітики важливо зважаючи на відмінності при визнанні доходів при експорті продукції зважаючи на правила Інкотермс. В подальшому можна ввести деталізацію такою за видами валюти.

Вважаємо, що пропозиції щодо деталізації аналітичних рахунків підвищать ефективність та оперативність прийняття управлінських рішень для оцінки детальних чинників що формують дохід.

Слід відзначити, що серед вчених відсутня єдність до визначення терміну «управління доходами».

Досить цікавою видається позиція О. О. Кузьменко вважає, «що під управлінням доходами підприємства слід розуміти складову системи організації господарського процесу, яку необхідно розуміти як сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, що мають цілі, задачі, принципи, функції, форми, методи, інструменти, важелі, пов'язані з формуванням і використанням прибутку для досягнення його тактичних цілей (забезпечення і підтримання прийняттого рівня рентабельності діяльності) та стратегічних цілей (зростання вартості підприємства) шляхом застосування методів і прийомів прогнозування, планування та контролю витрат і надходжень» [35, с. 166].

На думку Н. Шевченко - «управління формуванням доходів підприємства здійснюється за такими складовими, у розрізі яких і формуються окремі складові сукупного прибутку підприємства: доходи від основної діяльності, що

включають дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг; доходи від фінансових операцій, які формуються за рахунок отримання доходів від вкладень в асоційовані та дочірні підприємства, спільної діяльності, доходи від портфельного інвестування (дивіденди, процентні платежі); доходи від іншої операційної діяльності, яка включає дохід від реалізації оборотних активів, реалізації курсових різниць, оренди, отримані неустойки, штрафи, пені, списання зобов'язань; доходи від іншої звичайної діяльності, що визначаються формуванням доходів від реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, безоплатно одержаних активів доходи від надзвичайних подій» [80, с. 288].

Д. І. Коваленко стверджує, що «в контексті управління доходами найбільшого значення набувають два види доходів:

- валовий дохід по загальній його сумі;
- валовий дохід, що залишається в розпорядженні підприємства (загальна сума доходу від реалізації товару за мінусом податків й інших обов'язкових платежів, що стягують за рахунок валового доходу)» [27, с. 25].

Вважаємо, що до «основних завдань управління доходами підприємства необхідно віднести створення організаційних структур для забезпечення прийняття та реалізації управлінських рішень щодо формування та використання доходу на різних рівнях. Перш за все це стосується формування ефективних інформаційних систем із обґрунтуванням альтернативних варіантів управлінських рішень.

Вирішенню проблем управління доходами підприємства допомагає правильна організація обліку доходів. Значення обліку доходів обумовлено тим, що доходи впливають прямо й опосередковано практично на всі площини функціонування фірми, визначаючи її політику ціноутворення, обсяги виробництва, розмір прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління компанією тощо. Саме в бухгалтерському обліку систематизується та накопичується інформація про доходи, яка в подальшому узагальнюється у

звітності, та яка є підставою для проведення аналізу оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства».

На думку Н. Б. Мельника «інформація про доходи в фінансовій звітності, отримана на підставі даних бухгалтерського обліку є основним підґрунтям для прийняття управлінських рішень і її можна розподілити у три групи:

- інформація про отримані доходи в минулому, яка допомагає оцінити успішність діяльності підприємства та ефективність управління, а також дозволяє порівнювати показники схожих підприємств між собою та за різні звітні періоди;

- інформація про теперішні доходи, наявність у підприємства грошових коштів, зароблений прибуток та напрями його використання на розширення підприємства, враховуючи успіхи і невдачі попередніх періодів;

- інформація про доходи підприємства в майбутньому, яка прогнозується внутрішніми і зовнішніми користувачами, з метою вибору найкращої серед кількох альтернативних. Усі прийняті рішення орієнтовані на майбутнє не можуть вплинути або змінити минуле, але при прогнозуванні можливого майбутнього важливу роль відіграють достовірні оцінки фактів господарської діяльності в попередніх періодів» [44, с. 226].

Основною проблемою обліку доходів підприємства в Україні, є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, системи оподаткування й тіньового сегмента економіки. Нині переважна більшість вітчизняних підприємств відображує власні доходи неповністю.

На думку Н. В. Лагодієнко, «рівень не відображення доходів коливається від 30 до 70 %. З доходів підприємства насамперед занижується виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), внаслідок чого значно зростає база для оподаткування підприємств податком на додану вартість» [37, с. 164].

Так як ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків,

вважаємо, що з метою деталізації інформації, доречно ввести до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та до рахунку 704 «Вирахування з доходу» субрахунки третього порядку - субрахунки й аналітичні рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Субрахунки третього і нижчих порядків обліку доходів для
ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»**

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)
702 «Дохід від реалізації товарів»	7021 «Дохід від реалізації товарів»
	7022 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»
	7023 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів»
704 «Вирахування з доходу»	7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені оптовими покупцями»
	7042 «Сума знижок, наданих оптовим покупцям»
	7043 «Інші вирахування з доходу»

За допомогою цих синтетичних рахунків з'являється можливість виділити з усього доходу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що дозволяє проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента. Це сприятиме прийняттю ефективніших управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» буде свою діяльність, виходячи з перспективи сталого утворення прибутку. Підготовку управлінської інформації, на основі якої можливо приймати ефективні рішення щодо підвищення доходів підприємства, пропонуємо виконати в два етапи.

На «першому етапі потрібно визначити динаміку зміни за минулий період основних показників, які характеризують фінансовий стан підприємства.

Основний результат діяльності «ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» визначається за допомогою низки показників, які поділяються на абсолютні та відносні. До абсолютних показників належить прибуток підприємства, що іноді

ототожнюють з поняттям «дохід», а до відносних - рентабельність підприємства.

Головне завдання другого етапу - це підготовка на довгостроковий період (5-10 років) найбільш дохідного для власників ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» плану фінансово-господарської діяльності. Такий план може бути розроблено за допомогою економіко-математичної моделі, використовуючи яку проводиться аналіз можливих варіантів розвитку фірми і визначається оптимальна інвестиційна та дивідендна політика. Для реалізації стратегії розвитку на тривалий термін використовують ковзний метод планування, який передбачає розробку середньострокового (на 2-3 роки) і короткострокового (на півріччя - рік) планів на основі довгострокового. Суть цього методу планування полягає в тому, що за фактичними результатами виконання чергового короткострокового плану у разі потреби середньостроковий і довгостроковий плани уточнюються, а короткостроковий складається знову» [28, с. 54].

Використання такого підходу дозволить управляти доходами власників ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за рахунок:

- «управління номенклатурою та обсягами виконання робіт;
- поступового зниження собівартості вироблених робіт;
- розробки послідовності та строків заміни малопродуктивного обладнання та впровадження нових технологій;
- оптимізації величини швидко ліквідних активів, резервного фонду та матеріальних запасів;
- визначення прийнятних умов залучення кредитів і додаткового акціонерного капіталу;
- розробки найбільш дохідної інвестиційної та дивідендної політики підприємства;
- підготовки оперативних і довгострокових планів розвитку виробництва;
- порівняння і вибору для реалізації найбільш перспективних і дохідних інвестиційних пропозицій і проектів;
- оцінки надійності та залучення нових ділових партнерів, наприклад,

виробників, більше якісної сировини або комплектуючих» [3, с. 27] .

У підприємств, які здійснюють торгівельну діяльність можливі випадки зміни первісної вартості товарів, які впливають на визначення доходів від реалізації то- варів і доходів від операційної курсової різниці [6, с. 113]. На наш погляд, саме організація аналітичного обліку має значення для контролю і визначення сум коригування доходів від реалізації товарів з урахуванням курсових різниць. В аналітичному обліку доцільно використовувати накопичувальні відомості для реєстрації інформації про операції в іноземних валютах. При розробці таких аналітичних відомостей слід враховувати: зміну первісної вартості на підставі додаткової угоди, або кредит- ноти, вид іноземної валюти, облік доходів від реалізації товарів у розрізі виконання договору, постачальники товарів, клієнти/замовники, форми і умови оплати, види заборгованості (дебіторська, кредиторська) та інше. Розроблена нами накопичувальну відомість зміни пер- вісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів має такий вигляд (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Відомість обліку зміни первісної вартості товарів і доходів
від реалізації товарів (вид іноземної валюти)**

Товар			Первісна вартість (грн)	Переоцінена вартість товару відповідно до:		Курсова різниця при перерахунку первісної вартості (грн)		Визнаний дохід від реалізації товарів , (грн)		Курсова різниця при перерахунку доходу від реалізації	
Назва/ код	Один. виміру	К-сть		Кре- дит- ноти (грн)	Додат- кової угоди (грн)	Пози- тивна	Від'ємна	До пере- оцінки	Після пере- оцінки	Пози- тивна	Від'є мна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Постачальник, договір											
2. Клієнт/замовник											
Разом:											

Таким чином, інформація про доходи реєструється в первинному обліку, потім класифікується у відповідних зведених реєстрах і в подальшому

передається ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у фінансовій звітності, особливо у звітності про фінансові результати (звітність про валову виручку).

Висновки за розділом 2

В ході дослідження встановлено, що вітчизняні підприємства облік своїх доходів ведуть відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 15 «Дохід» та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 18 «Дохід». Ці нормативні документи визначають сутність доходів, об'єкти, що визнаються та не визнаються доходами, та основні аспекти бухгалтерського обліку.

Здійснено огляд первинних документів, та розглянуто зарубіжний досвід оформлення документів, на підставі яких відображається дохід підприємства від операційної та іншої операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» використовує рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу ведеться на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Порівняно типову побудову Плану рахунків у Польщі та Україні. Зроблено висновок, що в Україні та Польщі для обліку доходів діяльності підприємства використовують рахунки класу 7.

Зважаючи на те, що кожне підприємство здійснює свою діяльність в різних сферах, розглянуто пропозиції на рівні промислового підприємства та субрахунку 701.

Вважаємо, що до «основних завдань управління доходами підприємства

необхідно віднести створення організаційних структур для забезпечення прийняття та реалізації управлінських рішень щодо формування та використання доходу на різних рівнях. Перш за все це стосується формування ефективних інформаційних систем із обґрунтуванням альтернативних варіантів управлінських рішень.

ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» будує свою діяльність, виходячи з перспективи сталого утворення прибутку. Підготовку управлінської інформації, на основі якої можливо приймати ефективні рішення щодо підвищення доходів підприємства, пропонуємо виконати в два етапи.

Таким чином, інформація про доходи реєструється в первинному обліку, потім класифікується у відповідних зведених реєстрах і в подальшому передається ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у фінансовій звітності, особливо у звітності про фінансові результати (звітність про валову виручку).

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ

3.1. Загальні засади аудиту доходів основної діяльності

В умовах фінансової нестабільності першочерговим завданням вітчизняних підприємств є збереження конкурентоспроможності, у зв'язку з чим підвищується роль аудиту як основного фактору зростання доходу. Тому керівники підприємств усвідомлюють необхідність суворого контролю за доходами підприємства.

Вагоме місце в дослідженні теоретичних та практичних аспектів аудиту доходів приділялася у працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів як Бачинський В., Білуха М., Бутинець Ф., Голов С., Котляров С., Куцик П., Мних Є., Озеран В., Пархоменко В., Пушкар М., Солошенко Л., Сопко В., Ткаченко Н., Усач Б. та багато інших.

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» мета аудиту доходів полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності інформації про отримані доходи.

Враховуючи поставлену мету основними завданнями аудиту доходів від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» є перевірка:

- дотримання положень розробленої облікової політики в сфері доходів;
- правильності та своєчасності визначення ПДВ, коригувань щодо нього;
- легітимності отримання визначених доходів, законності видів здійснюваної діяльності;
- виконання договірних зобов'язань перед контрагентами (покупцями, замовниками);
- відповідності відображених доходів в системі аналітичного та

синтетичного обліку наявним первинним документам;

- правильності визнання та подальшої оцінки доходів відповідно до вимог стандартів;
- достовірності відображення доходів в системі податкового обліку, легітимність отримання пільг в оподаткуванні;
- повноти та своєчасності відображення інформації в податковій звітності та узгодження її показників з фінансовою та управлінською [58, с. 383].

Для обробки даної інформації аудитор використовує наступні методологічні прийоми:

1. Організаційні – вибір спеціалістів для виконання контрольних функцій, оформлення організаційно-розпорядчої документації (накази, розпорядження, графіки та ін.), встановлення об'єктів і вибір методики аудиту.

2. Моделюючі – побудова організаційних та інформаційних моделей об'єктів аудиту, які дають змогу оптимізувати проведення аудиту за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки. Модель залежно від контролю групи економічно однорідних об'єктів конкретизують у частині диференціації об'єктів, джерел інформації і методичних прийомів проведення аудиту і узагальнення його результатів. Так, способом моделювання встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, яка стосується об'єкта аудиту; створюють інформаційний образ.

3. Нормативно-правові – перевірки відповідності функціонування об'єкта контролю правилам, передбаченим нормативно-правовим актами, наприклад, додержання трудового законодавства у трудових відносинах на підприємствах, проведення інвентаризації цінностей і додержання Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків і документів.

4. Аналітичні – розчленування об'єкта аудиту на складові та їх дослідження із застосуванням спеціальних методик. Так аналізують виконання державного замовлення з випуску найважливіших видів продукції в

асортименті, проводять технологічний і хіміко-лабораторний контроль якості виробів тощо.

5. Розрахункові – перевіряють достовірність кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розраховують узагальнюючі показники, які характеризують об'єкт аудиту, наприклад, розраховують показники продуктивності праці, виконання плану реалізації продукції тощо.

6. Лічильно-обчислювальні застосовуються при перевірці кількісної характеристики об'єктів аудиту. До них відносять – встановлення вартості товарів відповідно до ринкових цін, перевірку правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових відносин тощо. Крім того, їх використовують при інвентаризації, дослідженні документів, економічному аналізі, статистичних розрахунках, економіко-математичних методах, інших методичних прийомах контролю.

7. Логічні – ґрунтуються на застосуванні прийомів логіки у процесі перевірки. Використовують їх у поєднанні з іншими контрольно-ревізійними процедурами (наприклад, при перевірці документів, економіко-математичних розрахунках, економічному аналізі).

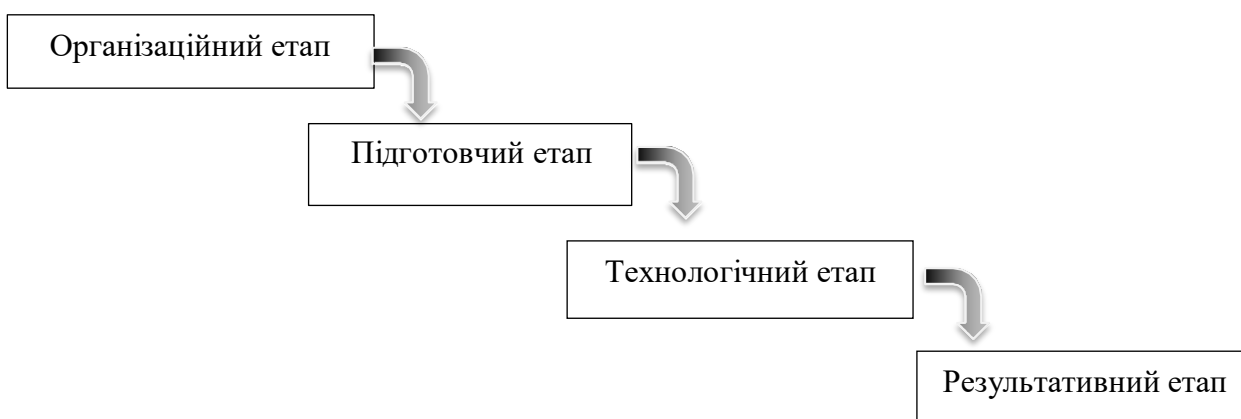
8. Порівняльно-зіставлявальні – передбачають порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативноправовими актами для виявлення відхилень від них. Слід зазначити, що відхилення досліджують за допомогою інших контрольно-ревізійних процедур. Порівняльно-зіставлявальні процедури широко використовують разом з іншими методичними прийомами контролю, але особливо важливу роль вони відіграють при дослідженні документів [59, с. 59].

Проведення якісного аудиту потребує системи достовірних доказів про доходи від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» які можуть бути отримання з таких джерел як:

- законодавчо-нормативна база щодо доходів;
- Наказ про облікову політику підприємства;

- первинні документи (договори купівлі-продажу, міни, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, довідки (розрахунки) тощо);
- облікові реєстри, що використовуються в залежності від обраної форми обліку;
- документи внутрішнього контролю, акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація з контролю;
- фінансова та податкова звітність [63, с. 99].

В подальшому, в залежності від специфіки об'єкта перевірки, власного аудиторського досвіду, довіри до системи внутрішнього контролю тощо аудитор формує свій план та програму аудиторської перевірки отриманих доходів від основної діяльності. В узагальненому вигляді основні стадії здійснення аудиту доходів від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» наведені на рис. 3.1.



**Рис 3.1 Етапи здійснення аудиту доходів від основної діяльності
ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»**

На організаційному першому етапі аудитор поперед вивчає можливого клієнта для розрахунку обсягів аудиту. При цьому він аналізує можливу інформацію про діяльність суб'єкта: досліджує структуру та організацію бізнесу та окремо бухгалтерії, особливості ведення обліку і формування звітності, висновки попереднього аудитора, доцільність та спроможність здійснення ним перевірки.

У підсумку проведених організаційних заходів аудитор погоджується

або ні на проведення аудиту. В подальшому, якщо аудитор погодився на проведення аудиторської перевірки він відправляє лист-зобов'язання, потім укладається договір на перевірку. В межах підготовчого етапу аудитор здійснює безпосередню підготовку для проведення аудиту того чи іншого об'єкта. При цьому в залежності від виявлених на попередньому етапі факторів здійснюються такі заходи:

- створюється аудиторська група та оцінюється потреба у додаткових сторонніх спеціалістах, експертах, консультантах;
- визначається загальна концепція перевірки;
- формується план перевірки (конкретні види та напрямки робіт, терміни проведення робіт та працівники відповідальні за їх виконання, оцінюються та конкретизуються аудиторські ризики та ступінь суттєвості);
- складається програма аудиту де перелічує стадії перевірки та вказуються завдання, описуються всі методи перевірки, зазначаються строки щодо підготовки і подачі аудиторських доказів необхідних для формування висновку аудитора, визначаються затрати часу необхідні для кожного виду та ділянки [21, с. 50].

В процесі реалізації технологічного етапу аудитор виконує визначену та заплановану роботу відповідно до встановлених планів. При цьому в залежності від потреби аудитор може вносити певні коригування в раніше визначені плани та програму.

Виконання аудиту доходів від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» має два ключових напрямки:

- перевірка визнання та оцінки доходів;
- перевірка за видами отриманих доходів від основної діяльності.

При цьому аудит доходів від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» розпочинається з аналізу фінансової звітності, зокрема з форми 2 «Звіт про фінансові результати», які аудитор перевіряє формально на наявність всіх реквізитів, аналізує стан та динаміку доходів,

аналізує відхилення та можливі ризики щодо цього.

В подальшому необхідно перевірити достовірність показників звітності через механізми арифметичної та зустрічної перевірки відповідно до яких звіряються відповідності даних первинного обліку показникам аналітичних та синтетичних регістрів. При цьому перевіряється відповідність здійснюваного обліку стандартам та наказу про облікову політику, коректність проведення та записів. Зважаючи на значущість первинних документів, в тому числі і для показників податкового обліку, обов'язково здійснюється зустрічна та документальна перевірка, проводяться запити, перевіряється законність операцій, правильність та відповідність первинних документів.

Із метою подальшої підготовки висновку всі наявні порушення та помилки на цьому етапі аудитор відбиває у свої робочих таблицях та звітах, на підставі яких в дає аудиторський звіт.

Вагоме місце серед методів та прийомів збирання аудиторських доказів для аудиту доходів від основної діяльності наряду з арифметичною перевіркою, запитами, документальними та усними перевірками, аналітичними процедурами займають заходи щодо тестування надійності систем обліку та внутрішнього контролю доходів на основі спеціально розроблених тестів (рис.3.2).

Саме від результатів тестування системи внутрішнього контролю та обліку доходів в подальшому буде залежати комплекс заходів, методів, прийомів та напрямків аудиту, вибірка аудиту та рівень аудиторського ризику. На заключній результативній стадії за умови отримання достатнього обсягу інформації та необхідних доказів аудитор складає та надає письмову інформацію своєму клієнту за підсумками перевірки даного об'єкта, погоджує отримані результати аудиту, формує та підписує аудиторський звіт і висновок.

При проведенні аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» аудитору потрібно дотримуватися чіткої послідовності, яка передбачає:

- 1) складання плану аудиту доходів,
- 2) розробку програми аудиту,
- 3) складання аудиторського звіту,

4) підготовку та подання аудиторського висновку.

Питання з тестування оцінки системи внутрішнього контролю та обліку основних доходів

- Чи відповідає визнання та подальша оцінка доходів міжнародним або національним регламентам та внутрішнім регламентам?
- Чи є в наявності преїскуранти, як і ким вони затверджуються?
- Хто розробляє і затверджує цінову політику?
- Особи, які дають дозвіл на реалізацію продукції (робіт, послуг): керівник?
- Чи відвантажувалася продукція пов'язаним особам? Хто приймає такі рішення: керівник?
- Чи були виявлені випадки реалізації продукції без документів на відвантаження?
- Чи ведеться аналітичний облік визначення доходів за бартерними угодами?
- Чи ведуться книги реєстрації замовлень на продаж готової продукції?
- Чи відвантажувалася продукція за бартерним контрактом?
- Чи є відповідальні особи за повноту і своєчасність відвантаження?
- Чи звіряються дані аналітичного обліку щодо доходів: з синтетичними регістрами, головною книгою, обороткою?
- Чи звіряються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і документами на відвантаження продукції?
- Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація продукції боржникам?
- Чи укладаються договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації продукції?

Рис. 3.2 Тестові питання аудитора для перевірки правильності організації обліку доходів основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»

Отже, аудиторська перевірка доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» розпочинається з розробки загального плану проведення аудиту. Планування полягає у деталізації мети аудиту доходів. Згідно з нормативами аудиту планування аудиту спрямоване на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, ефективну їх організацію.

Планування аудиту доходів — «це формування головної стратегії та визначення конкретних методів аудиторської перевірки, а також термінів проведення аудиту доходів.

Розробка загального плану аудиту доходів ґрунтується на вивченні особливостей бізнесу клієнта, особливостей організації бухгалтерського обліку

та внутрішнього контролю, даних попередньої перевірки. Аудиторський план розробляється з огляду на час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. Під час розробки плану аудитор самостійно визначає завдання, форми та методи аудиту доходів на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору з клієнтом, професійних знань та особистого досвіду, обумовлює виконавців та терміни проведення аудиту» [39, с. 131].

Нами розроблено план проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

План проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»

за період з 20.03.22 по 05.04.2022 р.

Аудиторською фірмою ТОВ „Фірма „Консалтинг-Аудит”

Завдання	Термін проведення	Виконавець	Примітки
Перевірка правильності визнання та оцінки доходів в податковому обліку	20.03.- 22.03.22 р.	Розга П.В.	Відповідно до загального плану
Перевірка достовірності відображення інформації про доходи у Декларації з податку на прибуток підприємства	22.03.-30.03.22 р.	Розга П.В.	Відповідно до загального плану
Визначення суттєвості конкретних груп доходів	22.03.- 26.03.22 р.	Щейко А.І.	Відповідно до загального плану
Перевірка правильності визнання та оцінки доходів у бухгалтерському обліку	25.03.- 26.03.22 р.	Щейко А.І.	Відповідно до загального плану
Перевірка правильності та достовірності відображення операцій з виникнення доходів на рахунках бухгалтерського обліку	26.03.- 28.03.22 р.	Щейко А.І.	Відповідно до загального плану
Перевірка наявності підтверджуючих документів на надані послуги	29.03.- 03.04.22 р.	Купріян І.І.	Відповідно до загального плану
Перевірка достовірності відображення інформації про до-ходи у ф.№2”Звіт про фінансові результати” та у ф.№5“Примітки до річної фінансової звітності”	30.03.– 03.04.22 р.	Розга П.В.	Відповідно до загального плану
Узагальнення результатів аудиту	03.04.- 05.04.22 р.	Щейко А.І.	Відповідно до загального плану

Склав _____ (Щейко А.І.)

Перевірив _____ (Купріян І.І.)

Ознайомився _____ (Розга П.В.)

На підставі плану аудиту аудитор складає програму аудиту доходів, в якій вказуються всі процедури, згідно з якими проводиться аудит доходів, наводиться перелік аудиторських доказів, які планується перевірити під час аудиту. Програма оформлюється у вигляді таблиці, в «якій на кожний об'єкт перевірки відводиться окремий розділ. В програмі аудиту вказується:

- назва підприємства;
- період перевірки;
- перелік аудиторських процедур;
- терміни перевірки;
- виконавці аудиту;
- аудиторські докази.

Отже, розробка програми проведення аудиту включає ті ж самі етапи, що й розробка загального плану. Програма є розвитком затвердженого плану аудиту і представляє собою детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної його реалізації. До аудиторської програми включається перелік заходів з проведення аудиту доходів за напрямками та часом, який необхідно витратити на кожну аудиторську процедуру.

У програмі аудитор оцінює ступінь ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який можливий під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів, координує роботу всіх можливих помічників, залучених з числа співробітників підприємства, визначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі» [42, с. 20]. Нами розроблено програму проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» (Додаток К).

Отже, приділення уваги питанням аудиту доходів діяльності суб'єктів господарювання дозволить вчасно виявляти перспективні шляхи розвитку вітчизняних підприємств. Здійснення аудиту потребує організаційно-методичної побудови процесу перевірки, яка б охопила всі ділянки обліку, що стосуються формування доходів від основної діяльності підприємства.

3.2. Методика та узагальнення результатів аудиту доходів підприємства

Аудит доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику.

З метою своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень щодо усунення та зменшення ризиків до прийнятної величини, що виникають під час здійснення діяльності підприємств управління ними, а також з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, має бути побудована на будівельному підприємстві система постійного спостереження і перевірки роботи підприємства – тобто дієвий внутрішній контроль.

Тому внутрішній контроль - це форма зворотного зв'язку, за допомогою якої керівництво отримує необхідну інформацію про фактичний стан справ на підприємстві.

Внутрішній аудит займає значне місце серед елементів внутрішнього контролю. Внутрішній аудит - це незалежна діяльність, яка полягає в перевірці та оцінці роботи підприємства в його інтересах.

Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам підприємства в ефективному виконанні ними своїх функцій. Внутрішні аудитори надають керівництву підприємства аналітичні та оціночні дані, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок.

Основними методами, які слід використовувати при аудиті операційних доходів, є: опитування, фактична перевірка, порівняння, перевірка документів, вибіркова перевірка, перерахунок. У процесі опитування аудитори повинні: мати змогу з'ясувати облікову політику підприємства відносно– необоротних активів, методів нарахування амортизації і постійність їх застосування; встановити, що змін облікової політики і методів нарахування– амортизації на протязі звітного періоду не було. Під час фактичної перевірки варто

застосовувати тестові питання, відповіді на які допоможуть встановити правомірність відображення в обліку витрат та доходів операційної діяльності.

На етапі основного аудиту проводиться вже безпосередня документальна перевірка. Проте, перед тим, як перейти до основного – операцій з обліку доходу діяльності, необхідно вивчити наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку доходів діяльності підприємства. 28 Загалом, аудит доходів проходить за певними напрямками, кожний з яких має свій метод. Так, одним з напрямків є перевірка відповідності класифікації, оцінки та умов визнання доходів чинним законодавством.

При перевірці ретельно вивчається наказ про облікову політику підприємства, виявляємо і встановлюємо відповідність між положеннями цього документа і чинним законодавством.

На наступному етапі перевіряється правильність відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Господарські операції з продажу займають ключове місце у формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація про фінансові показники повинна бути точною. Чистий дохід визначається як різниця між доходами від продажу і сумою ПДВ, акцизних зборів та інших податків і відрахувань з доходу.

Тому при проведенні внутрішнього аудиту слід встановити [42, с. 21]:

- обсяг відображення в бухгалтерському обліку і звітності здійснених угод;
- своєчасність відображення продажу в бухгалтерському обліку;
- чи правильна класифікація доходу від реалізації;
- своєчасність відображення на рахунках дебіторської заборгованості;
- санкціонованість операції з продажу товарів, робіт і послуг.

Далі перевіряється правильність відображення інших операційних доходів. При проведенні такої перевірки необхідно встановити правильність відображення доходів у вигляді відсотків, штрафів, пені у облікових документах. Суми по кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід» порівнюються з сумами, що зазначені в договорах (якщо вони показують відхилення, необхідно визначити причину). Також перевіряється повнота

відображення отриманих відсотків за розрахунками, поточними та іншими рахунками компанії.

З цією метою вивчаються договори з банком, банківські виписки тощо. Далі перевіряється правильність відображення інших операційних доходів. Особливу увагу слід приділяти визначенню правильності відображення в обліку курсових різниць, прибутків або збитків від їх змін.

В ході аудиту можуть бути виявлені такі порушення в обліку доходів від операційної діяльності [45, с. 34]:

- помилки у класифікації доходів;
- недотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;
- неправильно розрахована сума доходу;
- помилки в проводках бухгалтерського обліку при відображенні господарських операцій з формування доходів та їх списання на фінансовий результат;
- відсутні первинні документи обліку доходів;
- невідповідність синтетичних і аналітичних даних бухгалтерського обліку;
- неправильно відображені у звітності доходи підприємства.

Записи та висновки аудитора за кожним розділом програми аудиту фіксуються в робочій документації і використовуються для узагальнення результатів аудиту.

Цілями аудиту доходів по його завершенню «є :

- сформулювати думку на основі отриманих аудиторських доказів;
- чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який описує підставу для висловлення такої думки.

Після проведення всіх аудиторських процедур відповідно до загального плану та програм (розширених планів) аудиту доходів, старший аудитор групи (керівник аудиторської фірми) перевіряє якість виконаних процедур та зібраних аудиторських доказів на основі звітів аудиторів-виконавців за окремими напрямками відповідно до виданих завдань. По завершенні аудиту оцінюються

результати перевірки в цілому та з'ясовуються (ще до надання аудиторського звіту) - чи всі докази зібрано, а також виявляються можливі невідповідності за матеріалами перевірки.

У випадку наявності певних нерозглянутих фактів, які не знайшли відображення в робочих документах аудитора, керівникові аудиторської фірми (старшому аудиторів) необхідно вимагати окремі пояснення від аудиторів-виконавців, асистентів і спеціалістів. Тільки після цього аудитор може висловити відповідну думку про об'єкт дослідження відповідно до концептуальної основи.

Вважаємо за доцільне до переліку аудиторських процедур віднести аналіз доходів з застосуванням методів горизонтального, вертикального та факторного аналізу» [52, с. 39].

Таким чином, аудит доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» здійснювався за певною послідовністю етапів перевірки доходів за видами діяльності.

В ході проведення аудиту доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» аудитор виявив різні помилки та порушення.

В табл. 3.2 наведено деякі з порушень, які виявлені в ході перевірки на підприємстві.

Таблиця 3.2

**Перелік виявлених помилок і порушень при аудиті доходів
на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД»**

№	Первинний документ, обліковий регістр				Характер порушення
	Найменування	№	Дата	Сума	
1.	Договір про поставку продукції	22	5.07.22	350,60	Не враховано суму штрафу за несвоєчасно відправлену продукцію
2.	Договір про поставку продукції	56	7.06.22	6200,00	Відвантаження продукції підприємству, яке має велику заборгованість
3.	Відпускна накладна та ПКО	44	3.08.22	460,00	Різниця між сумою відвантаження та сумою готівки, отриманої за продукцію
4.	Відпускна накладна	17	6.07.22	270,00	Різниця між ціною відвантаження та договірною ціною

Аудиторська думка обов'язково відображається письмово саме в аудиторському звіті (звіті аудитора).

Аудитор повинен сформулювати думку щодо «того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Для того, щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Міжнародним стандартом аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» передбачено, що за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт, а також визначені вимоги до форми аудиторського звіту.

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, форму та зміст аудиторського звіту.

Аудиторський звіт містить інформацію про:

- стан бухгалтерського обліку.
- стан внутрішнього контролю.
- достатність і достовірність фінансової звітності.

Цей МСА забезпечує послідовність аудиторського звіту (у випадках, коли аудит здійснювався відповідно до МСА), що підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку, полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Він також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце».

Відповідно до п. 11 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» аудиторський висновок (тут мається на увазі «думка аудитора») повинен «враховувати:

- а) висновок аудитора відповідно до МСА 330 «Дії аудитора і

відповідь на оцінені ризику» щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів;

б) висновок аудитора відповідно до МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);

в) оцінку аудитора чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а саме:

- чи дотримано в усіх суттєвих аспектах облікову політику при складанні та поданні фінансової звітності;

- чи подана інформація є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою в фінансовій звітності;

- чи є інформація, що подана користувачам у фінансовій звітності, зрозумілою, і як вона суттєво впливає на операції чи події, відображені в фінансовій звітності;

- чи є відповідною термінологія, що використовується в фінансовій звітності» [63, с. 98].

За практикою аудиторської діяльності аудиторський звіт складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської перевірки й оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.

Аудиторський звіт «повинен містити чітко сформульовану думку, викладену письмово (п. 20 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»). Він може складатися у довільній формі, але в ньому обов'язково мають бути такі частини, яких МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» для аудиторського звіту з аудитів, проведених відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, визначає десять» (табл. 3.3):

Таблиця 3.3

Структура аудиторського звіту відповідно до МСА 700

«Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»

Частини звіту	Зміст частин
Заголовок (п. 21)	Чітко вказується, що це є звіт незалежного аудитора
Адресат (п. 22)	Визначається для кого призначений аудиторський звіт, тобто – визначається, відповідно до яких завдань його складено
Вступний параграф(п. 23)	Надається: назва суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором; підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором; назва кожного з фінансових звітів, що входять до складу звітності; посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; дата або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входить до складу фінансової звітності
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (пп. 24-27)	Включається пояснення того, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки
Відповідальність аудитора (пп. 28-33)	Зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту, здійснюється посилання на застосування відповідних стандартів
Аудиторська думка (пп. 34-37)	У разі висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи, обов'язково необхідно пояснювати: фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]; або фінансова звітність надає достовірну та справедливую інформацію про. відповідно до [застосована концептуальна основа фінансової звітності]. В аудиторській думці завжди має бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи
Інша відповідальність аудитора щодо звітності (пп. 38-39)	Інша відповідальність повинна розглядатися в окремому розділі аудиторського звіту, якщо вона є додатковою по відношенню до визначеної МСА відповідальності аудитора за надання звіту щодо фінансової звітності – тобто, якщо розглядаються певні питання, які вважаються додатковими
Підпис аудитора (п. 40)	Зазначається, що аудиторський звіт повинен бути підписаний
Дата аудиторського звіту (п. 41)	Датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності
Адреса аудитора (п. 42)	Констатується, що повинно бути зазначене місцеперебування в юрисдикції, де практикує аудитор

Надання аудиторського звіту ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» могло бути

здійснене за таких умов:

- звіт адресується замовникові із зазначенням дати складання;
- звіт підписується керівником аудиторської фірми або особою, вповноваженою на це керівником і аудитором (керівником бригади аудиторів), який здійснював перевірку;
- звіт завіряється печаткою аудиторської фірми;
- кожна сторінка аудиторського звіту повинна бути підписана аудитором, який здійснював перевірку (і завірена його особистою печаткою – за наявності останньої).

Аудитор «має оцінити власні висновки (міркування), зроблені завдяки отриманим аудиторським доказам, – ці висновки будуть основою для формування його думки.

Саме думка аудитора є вирішальною при формуванні виду аудиторського звіту.

МСА 700 говорить саме про немодифіковану думку аудитора, яка формує безумовно-позитивній вид аудиторського звіту. Якщо ж таку думку висловити неможливо, то вона змінюється, тобто - модифікується. Підставою для цього можуть бути обставини, коли аудитор:

- а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
- б) не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

МСА 705 розглядає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, при яких аудитор приймає рішення про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.

Якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і, залежно від

концептуальної основи та способу вирішення цього питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку відповідно до МСА 705. У випадках, коли аудитор доходить висновку, що фінансова звітність вводить в оману, він повідомляє управлінський персонал та залежно від способу вирішення визначає, як і яким чином слід надати інформацію у аудиторському звіті.

У результаті модифікації можуть бути надані три інші види аудиторської думки (і відповідно до цього – виду звіту):

- умовно-позитивна;
- негативна;
- відмова від висловлення (надання) думки» [58, с. 383].

Аудиторський звіт із Листом інформування управлінського персоналу про результати аудиторської перевірки ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» к наведено в додатку М.

Зазначимо, що «зовнішній аудитор, надаючи рекомендації в інформаційному листі керівництву, не має причини турбуватися, будуть вони реалізовані чи ні. Водночас керівництво підприємство зобов'язане прийняти до уваги ці рекомендації та докласти зусиль щодо виправлення недоліків.

Окрім того, якщо при перевірці виявлені серйозні порушення законодавства України і (або) інших нормативно-правових актів, нестачі, розкрадання грошових коштів або матеріальних цінностей, порушення податкового законодавства, які вимагають внесення змін у бухгалтерську звітність підприємства та відшкодування втрат (тобто є підстава для усунення від роботи винних посадових осіб і стягнення з них нанесеної шкоди), матеріали перевірок передаються до суду, який дає правову оцінку записам в матеріалах перевірки і вирішує справу.

До суду повинні бути передані:

- акт перевірки в оригіналі з доданими до нього засвідченими копіями документів, що підтверджують нанесену дійсну шкоду;
- пояснення посадових осіб, на яких покладена відповідальність за

нанесену шкоду;

- додаткові дані, які підтверджують правильність записів в матеріалах перевірки і обсяг нанесеної шкоди;

- розрахунок матеріальної шкоди, за підписом керівника підприємства і головного бухгалтера;

- трудовий договір (контракт) з посадовими особами, які допустили правопорушення, і наказ про прийняття їх на роботу.

Розмір нанесеного матеріальної шкоди визначається за ринковими цінами. Законодавством встановлені такі правові форми охорони власності від посягань цивільна, адміністративна та кримінальна, за трудовим законодавством» [59, с. 34] .

Особам, винним в заподіянні шкоди, повинно бути запропоновано відшкодувати її добровільно. У випадку відмови відшкодування здійснюється у судовому порядку шляхом пред'явлення цивільного позову. В заяві, яка направляється до правоохоронних органів, потрібно вказати:

- в чому конкретно полягає правопорушення;
- в якій сумі нанесено шкоду;
- обставини, час і місце здійснення правопорушення;
- можливих свідків по справі (П.І.Б., адреса за місцем проживання або роботи).

У підтвердження заподіяної шкоди та її розмірів до заяви повинні додаватися: акти аудиторських перевірок, інвентаризацій, порівняльні або дефектні відомості, накладні, рахунки-фактури, висновки комісії по факту псування матеріальних цінностей, розрахунок бухгалтерії про розмір шкоди, копії договору з матеріально-відповідальною особою, довідку про період роботи, пояснення, документи про відшкодування заборгованості в добровільному порядку.

При порушеннях і зловживаннях необхідні заходи щодо збереження окремих документів. Для цього їх вилучають як в процесі перевірки, так і по її закінченні. Вилучення документів здійснюється у відповідності до

нормативних документів.

У першу чергу вилучаються документи, які мають ознаки підчисток, виправлення цифр і тексту і які містять неправильні і (або) підроблені свідчення. На цих документах не можна робити ніяких поміток.

У структурних підрозділах, які перевіряються, замість вилучених документів залишають їх копії із зазначенням на звороті, ким і коли вони вилучені.

Вживаються також заходи щодо відшкодування матеріальних збитків, нанесених ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». Ця робота повинна починатися зразу ж після їх виявлення. Для відшкодування матеріальних збитків необхідно впевнитися: чи є документи, які підтверджують наявність прямої дійсної шкоди, вину працівника; чи дотриманий, встановлений законом порядок і строки залучення працівника до матеріальної відповідальності, чи правильно вибраний вид відповідальності (повна або обмежена).

Відшкодування матеріальних збитків здійснюється також по всіх сплачених підрозділах, штрафх, неустойках, інших санкціях. При цьому адміністрація повинна притягнути до майнової відповідальності у відповідності до законодавства конкретних винних осіб.

Підвищенню ефективності перевірок сприяє «обговорення їх підсумків із засновниками, керівниками та відповідальними працівниками підприємства. За необхідності питання збереженості власності обговорюються з персоналом підрозділу, вносяться їх пропозиції щодо організаційно-технічних заходів і затверджуються плани щодо усунення виявлених недоліків і заходи щодо підвищення ефективності роботи даного підрозділу.

Звітні документи по аудиторських перевірках, проект рішення по перевірці (наказ), додаток, інші документи по перевірці і перелік вжитих заходів представляються на розгляд керівнику ТОВ «ЕКОКОМПАУНД».

У підсумковій частині проекту наказу керівника по результатах такої перевірки матеріали викладаються в такій послідовності:

– коротко перелічуються показники фінансово-господарської діяльності

та проведені заходи щодо покращення роботи підрозділу, який перевіряється;

- вказуються недоліки в роботі перевіреного підрозділу внаслідок неприйняття певних заходів;

- перелічуються, які законодавчі акти порушені, які допущені нестачі, розкрадання, втрати від безгосподарності;

- перераховуються найбільш суттєві факти порушень, виявлені перевітками та зазначені в довідці по перевірці.

У розпорядчій частині проекту наказу необхідно:

- оцінити діяльність підрозділу та його керівництва;

- викласти пропозиції щодо відповідальності посадових осіб за допущені недоліки, порушення та інші негативні вчинки; пропозиції, направлені на усунення виявлених недоліків і покращення діяльності підрозділу. Пропозиції повинні бути конкретними, обґрунтованими та реальними по суті і строках;

- вказати посадових осіб, відповідальних за усунення виявлених порушень і недоліків і строки їх усунення.

Чітко налагоджений контроль за виконанням прийнятих рішень за результатами аудиторських перевірок забезпечує ефективність заходів щодо усунення виявлених перевіркою недоліків.

Контроль за виконанням наказу здійснюється шляхом розгляду звітів керівника перевіреного підрозділу про виконання вказівок керівника підприємства, аналізу даних звітності та документальної перевірки роботи підрозділу на місці [34, с. 56].

Отже, проведення аудиту на підприємстві допоможе виявити всі недоліки і слабкі місця обліку доходів і витрат та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності інформації, а й розробку пропозицій за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дає можливість оптимізувати господарську діяльність підприємства. Належна організація внутрішнього аудиту сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства, підвищенню відповідальності працівників підприємства за свої дії, запобіганню виникнення

негативних явищ, пов'язаних з діяльністю підприємства.

Загалом зазначимо, що аудит доходів є досить складним і об'ємним процесом, який вимагає від аудиторів розуміння особливостей бухгалтерського обліку та розрахунків. З метою накопичення інформації за результатами аудиту вважаємо за необхідне підготувати аудиторські робочі документи для кожного етапу аудиту, що дасть можливість більш детально висвітлити результати аудиту та ефективні управлінські рішення.

3.3. Особливості контролю доходів підприємства

Внутрішній контроль, в ринкових умовах господарювання, є науково обґрунтованою системою активного спостереження, перевірки та впливу на результати діяльності. Це є важливим чинником ефективного управління процесами відтворення, що здійснюються для досягнення мети підприємницького формування. За таких умов, внутрішній контроль повинен бути спрямований на виявлення об'єктивних і суб'єктивних причин та відхилень, передбачити розроблення заходів для їх усунення та недопущення.

Враховуючи те, що деякі аспекти розвитку внутрішньогосподарського контролю, на сьогодні, залишаються недостатньо дослідженими або носять проблемний характер, вважаємо за доцільне більш детально обґрунтувати роль та визначити його місце в системі управління підприємствами.

Поряд з тим, ефективність і надійність управління функціонування існуючої системи контролю доходів потребують повнішого інформаційного забезпечення та подальшого вдосконалення.

Значний внесок у розвиток питань теорії внутрішньогосподарського контролю як елементу системи управління на підприємствах зробили відомі вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, Н.І. Дорош,

Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Кропивко, В.Г. Лінник, П.Т. Саблук, В.К. Савчук, Л.О. Сухарева, М.Г. Чумаченко та інші. Певних результатів у вирішенні вказаних проблем досягли зарубіжні вчені: Я.В. Соколов, А.П. Костюк, Ван Бреда, А.Бабо, К. Друрі та інші.

Внутрішньогосподарський контроль доходів необхідний для забезпечення достовірної оцінки певної ситуації та покликаний створити умови для внесення (за необхідністю) коригувань до запланованих показників розвитку як окремих підрозділів, так і всього підприємства в цілому. Виходячи з цього, контроль є одним з головних інструментів розробки і прийняття управлінських рішень. Саме це і забезпечить, в свою чергу, нормальне функціонування підприємства і досягнення поставлених ним цілей.

Зміст і суть внутрішньогосподарського контролю доходів можуть бути максимально розкриті лише у сфері управлінської діяльності, яку він обслуговує. Ще зовсім недавно про виділення контролю, як самостійної управлінської функції, навіть і не йшлося. Практично усі провідні національні школи (французька, італійська, німецька) ототожнювали функцію контролю з бухгалтерським обліком. Бухгалтерія вважалась одним з найважливіших структурних підрозділів підприємства, який реалізує функції контролю за використанням ресурсів.

М. Є. Скрипник, один з перших вітчизняних науковців, хто поставив завдання обґрунтувати неправомірність ототожнення функцій обліку та контролю. Саме він заперечував той напрям, представники якого до завдань бухгалтерського обліку відносили контроль за виконанням планових показників. Він вважав, що завдання контролю виконує не облік за допомогою його процедури, а конкретні працівники, яким визначаються ці роботи не бухгалтерським обліком, а наукою управління [72, с. 399].

Н. Довгопол вказує, що «відсутність ефективного контрольного механізму – одна з причин обвального падіння економіки, інтенсивного зростання неплатежів, тіньової економіки. Водночас внутрішньогосподарський контроль як засіб зворотного зв'язку може становить цінність і бути корисним тільки у разі одержання і ефективного використання достовірної та актуальної інформації про

стан керованого об'єкта, визначення того, чи усе здійснюється відповідно до поставлених завдань, одержаних настанов, існуючих законів і рішень. При цьому внутрішньогосподарський контроль покликаний не тільки виявляти відхилення від мети, а й давати оцінку причин цих відхилень, конкретизувати їх за рівнем участі в них осіб, діяльність яких піддавалась контролю» [21, с. 49].

Професор Я. С. Карп'як стверджує, що контроль, як функція управління, «здійснюється не тільки за допомогою прийомів облікової праці і реалізується не тільки в системі діяльності облікових працівників. В той же час, компетенція обліку в системі управління виробництвом не вичерпується реалізацією функцій контролю. Тому не слід допускати методологічну помилку в оцінці функцій, що виконує облік, і підміняти в судженні ціле його частиною» [25, с. 175].

Система внутрішнього контролю доходів – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (на скільки це можливо) правильного та ефективного ведення господарської діяльності (у тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

При проведенні процедури контролю першочергово проводиться нормативно – правове обґрунтування операцій що пов'язані з доходами та результатами діяльності.

Метою контролю доходів є перевірка повноти, точності та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності.

Головним завданням контролю і ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, впливаючих на їх сформування і залежать або не залежать від організації роботи підприємства.

Основні етапи контролю:

перевірка правомірності одержання операційних доходів та іншої операційної діяльності;

контроль обсягу реалізації готової продукції, робіт (послуг);

правильність оцінки і визнання доходу та фінансових результатів від операційної діяльності перевіряється з допомогою методів арифметичного контролю, порівняння сум первинних документів та облікових регістрів, даних договорів з клієнтами (покупцями та замовниками);

перевірка правильності відображення в обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

контроль інших операційних доходів;

перевірка правильності визначення фінансових результатів від операційної діяльності;

контроль достовірності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з ціллю оподаткування.

Ревізор визначає:

які заходи вживалися за актами попередніх перевірок та ревізій;

чи бухгалтерія поступово збирає облікові дані для складання звітності;

чи робота виконується згідно з графіком;

чи встановлений належний порядок прийняття, перевірки і опрацювання документів.

Також необхідно перевірити чи правильно оформлені документи, їх зміст, відповідність почерку, правильність підписів і відбитків печаток, штампів, перевірити зовнішній вигляд документу, спосіб запису, особливо в сумнівних документах. Ретельно перевіряється чи дотримується відповідність записів одних і тих самих операцій в різних облікових регістрах, з'ясовується, чи вірно ведеться облік на позабалансових рахунках.

На підставі програми ревізії та з використанням конкретних методів перевірки інформації про доходи визначають:

об'єкти, джерела інформації, методи перевірки облікової інформації, а

також узагальнення результатів контролю та ревізії, і також залежно від джерел отримання доходів визначають об'єкти контролю;

зафіксують інформацію, яку необхідно використовувати під час проведення ревізії;

проводять нормативно - правове обґрунтування операцій, що пов'язані – із доходами і результатами діяльності;

для перевірки повноти, правдивості і неупередженості доходів і результатів діяльності підприємства визначають обґрунтованість цих показників і підстави нормативно – правового регулювання первинних документів, достовірність відображення доходів і результатів в облікових реєстрах та звітності;

визначають доцільність застосування певних методичних прийомів – контролю і методів дослідження облікової інформації;

для того щоб узагальнити результати контролю та ревізії, систематизують та обґрунтовують порушення і недоліки, що виявлені, складають частковий і проміжний акти контролю, відображають порушення і недоліки у відповідному розділі акту ревізії.

Дохід від операційної діяльності включає дохід від операційної аренди активів, операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів (окрім фінансових інвестицій). Тому ревізор перевіряє правильність визначення цих доходів, що потребує використання розрахунковоаналітичних методів контролю.

На підставі перевірки даних щодо визначення доходу від операційної діяльності підприємства перевіряється правильність визначення прибутку (збитку) від цієї діяльності. Після систематизації матеріалів контролю контролююча особа складає розділ акту ревізії, де викладає сутність виявлених порушень і недоліків за напрямками контролю.

Досліджуючи загальні фінансові результати діяльності підприємства, контроль визначає конкретні напрями поглиблення аналізу факторів, що

впливали на формування прибутків (збитків) та їх тенденцію на майбутню діяльність підприємства.

Аналіз показників фінансових результатів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ»ЕКОКОМПАУНД»
за 2018-2020 рр.**

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Відхилення 2019 р. від 2018 р.		Відхилення 2020 р. від 2019 р.	
	тис. грн	тис. грн	тис. грн	тис. грн	%	тис. грн	%
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	8906,7	28294,5	36359,3	19387,8	217,7	8064,8	28,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	8170,6	25769,9	33122,3	17599,3	215,4	7352,4	28,5
Валовий прибуток (збиток)	736,1	2524,6	3237,0	1788,5	243,0	712,4	28,2
Інші операційні витрати	788,0	2044,8	2674,7	1256,8	159,5	629,9	30,8
Фінансовий результат від операційної діяльності	395,4	500,4	586,5	105,0	26,6	86,1	17,2
Інші операційні доходи	447,3	20,5	24,2	-426,8	-95,4	3,7	18,0
Інші доходи	-	0,1	-	-	-	-	-
Інші витрати	-	-	-	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	324,2	410,3	480,9	86,1	26,6	70,6	17,2

Аналізуючи інформацію, представлену в табл. 3.4, можна зробити висновок про наступне: на підприємстві спостерігалась тенденція до зростання чистого доходу від реалізації продукції, тобто виробництво на підприємства з дня заснування і до кінця 2020р. набувало обертів.

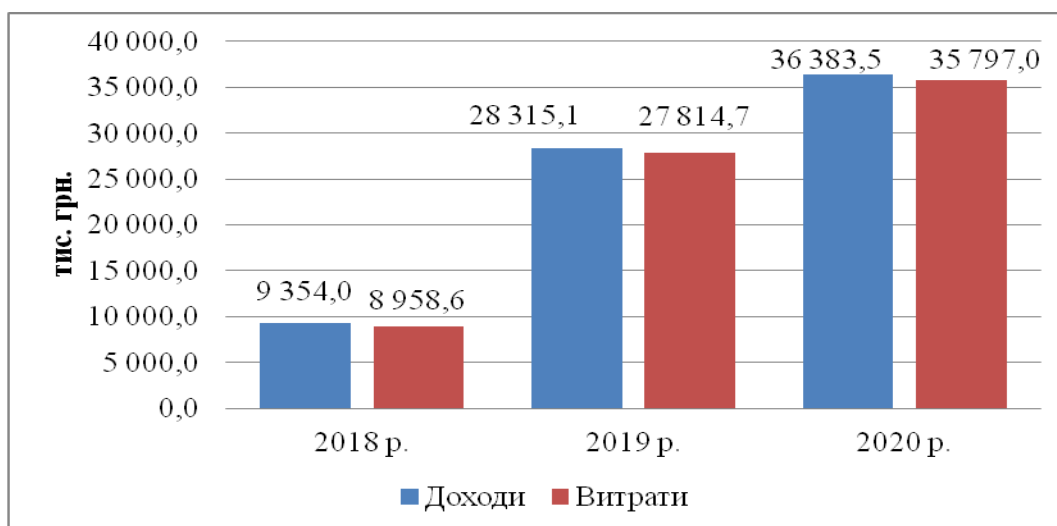
Зокрема, в 2019 р. обсяг чистого доходу зріс на 19387,8 тис. грн порівняно з 2018 р. У 2020 р. цей показник підвищився на 8064,8 тис. грн. Зменшення темпів зростання чистого доходу (+217,7% в 2019 р. та +28,5% в 2020 р.). можна пояснити тим, що 2019 рік став першим повним календарним роком функціонування підприємства після його створення 05.03.2018 р. При цьому собівартість також мала тенденцію до зростання, проте в 2019 р. темп

зростання собівартості був дещо нижчим від темпу зростання чистого доходу (215,4 % проти 217,7 %), а в 2020 р. він вже дорівнював темпу зростання чистого доходу (+28,5 %). Це вплинуло на валовий прибуток, обсяги якого в 2019 р. порівняно з 2018 р. зросли на 1788,5 тис. грн або на 243,0 %, а в 2020 р. порівняно з 2019 р. зросли на 712,4 тис. грн. або 28,2 %.

Слід відзначити зростання інших операційних витрат в 2019 р. на 159,5 тис. грн та на 30, 8% в 2020 р. Інші витрати відсутні. Інші операційні доходи в 2019 р. знизились на 426,8 тис. грн в порівнянні з 2018 р., а в 2020 р. – на 423,1 тис. грн.

Проведений аналіз свідчить про те, що діяльність підприємства в 2018-2020 рр. є прибутковою. У 2019 р. чистий прибуток зріс на 86,1 тис. грн (+26,6%), а в 2020 р. – на 70,6 тис. грн або на 17,2 %. Це обумовлено зростанням чистого доходу від реалізації.

На рис. 3.3 представлена динаміка загальних доходів і витрат підприємства.



**Рис. 3.3. Динаміка доходів та витрат
ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у 2018-2020 рр.**

З рис. 3.3 видно, що загальні обсяги доходів на підприємстві незначно перевищують загальні обсяги витрат. Проте спостерігається щорічне

підвищення даних показників, що і обумовило зростання чистого прибутку ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» у 2018-2020 рр.

Основні типові порушення, що можуть бути виявлені при перевірці:
неправильне визнання та оцінка доходу від операційної діяльності;
відсутність окремого обліку доходів, що отримані від різних видів операційної діяльності;

арифметичні помилки в рахунках-фактурах при визначенні ПДВ та загальної суми до сплати;

відвантаження товарів покупцям за цінами нижче договірних;

відсутність наказу про облікову політику та належного санкціонування операцій відвантаження та реалізації продукції на підприємстві, що перевіряється;

порушення договору щодо терміну або обсягу поставки, асортименту, якості продукції, робіт або послуг;

фальсифікація обсягу реалізації при готівкових розрахунках з покупцями;

заниження обсягу валового доходу від реалізації продукції, робіт (послуг) у податковому обліку;

заниження фінансового результату від операційної діяльності за таких причин: 1 зниження обсягів продажу через неточної відображення доплат від покупців у вигляді фінансової допомоги; заниження собівартості незавершеного виробництва за рахунок неправильного розподілу відхилень від облікових цін; завищення операційних витрат шляхом включення їх в склад витрат що відповідно до договору поставки належать до відшкодування покупцями та витрат від фінансових операцій та іншої операційної діяльності підприємства.

Отже, контроль доходів є важливим напрямком на підприємствах. Організація і повний контроль забезпечують уникнення можливих порушень і зловживань, що можуть мати негативний вплив на фінансове становище підприємства. Це також надає керівництву підприємства основу для прийняття оперативних організаційних рішень для забезпечення дотримання норм,

раціональності та дотримання фінансової дисципліни при виробництві, розподілі, володінні, використанні та розпорядженні активами, що належать підприємству.

Висновки за розділом 3

В третьому розділі кваліфікаційної роботи здійснено огляд організації та методики аудиту доходів.

Розглянуто основні стадії здійснення аудиту доходів від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». На організаційному першому етапі аудитор поперед вивчає можливого клієнта для розрахунку обсягів аудиту. При цьому він аналізує можливу інформацію про діяльність суб'єкта: досліджує структуру та організацію бізнесу та окремо бухгалтерії, особливості ведення обліку і формування звітності, висновки попереднього аудитора, доцільність та спроможність здійснення ним перевірки. В процесі реалізації технологічного етапу аудитор виконує визначену та заплановану роботу відповідно до встановлених планів. При цьому в залежності від потреби аудитор може вносити певні коригування в раніше визначені плани та програму. Встановлено, що саме від результатів тестування системи внутрішнього контролю та обліку доходів в подальшому буде залежати комплекс заходів, методів, прийомів та напрямків аудиту, вибірка аудиту та рівень аудиторського ризику. На заключній результативній стадії за умови отримання достатнього обсягу інформації та необхідних доказів аудитор складає та надає письмову інформацію своєму клієнту за підсумками перевірки даного об'єкта, погоджує отримані результати аудиту, формує та підписує аудиторський звіт і висновок.

Розроблено план проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». На підставі плану аудиту аудитор складає програму аудиту доходів, в якій

вказуються всі процедури, згідно з якими проводиться аудит доходів, наводиться перелік аудиторських доказів, які планується перевірити під час аудиту.

Розроблено програму проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». Встановлено, що аудит доходів суб'єкта дослідження здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику.

В ході проведення аудиту доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» аудитор виявив різні помилки та порушення, детальний опис яких здійснено в ході дослідження.

Складено Аудиторський звіт із Листом інформування управлінського персоналу про результати аудиторської перевірки ТОВ «ЕКОКОМПАУНД».

Отже, проведення аудиту на підприємстві допоможе виявити всі недоліки і слабкі місця обліку доходів і витрат та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Внутрішньогосподарський контроль доходів необхідний для забезпечення достовірної оцінки певної ситуації та покликаний створити умови для внесення (за необхідністю) коригувань до запланованих показників розвитку як окремих підрозділів, так і всього підприємства в цілому. Виходячи з цього, контроль є одним з головних інструментів розробки і прийняття управлінських рішень. Саме це і забезпечить, в свою чергу, нормальне функціонування підприємства і досягнення поставлених ним цілей.

Метою контролю доходів є перевірка повноти, точності та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності. Головним завданням контролю і ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, впливаючих на їх сформування і залежать або не залежать від організації роботи підприємства.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження на тему «Облік і аудит в управлінні доходами підприємства» (на матеріалах ТОВ «ЕКОКОМПАУНД») дало можливість сформулювати наступні висновки.

Здійснивши огляд теоретичних засад обліку і аудиту доходів підприємства, нами узагальнено сутність категорії доходи, порядок класифікації, їх визнання та оцінку. Отже, на нашу думку, доходом слід вважати економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

Проаналізовано П(С)БО 15 «Дохід», який прийнятий на підставі та з врахуванням вимог міжнародних стандартів. Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Встановлено, що доходи підприємства, як і витрати, можуть бути грошовими або негрошовими. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи перевагу надають грошовим або прирівняним до них доходам, оскільки саме такі доходи забезпечують розширене відтворення виробництва і стабільне функціонування підприємства.

Зазначимо, що бухгалтерський облік як складова системи управління є впорядкованою системою збору, накопичення, реєстрації, класифікації, й узагальнення інформації у грошовому вимірнику про майно, капітал і зобов'язання підприємства та їх рух шляхом суцільного, безперервного й документального відображення всіх господарських операцій. Достовірність цієї інформації забезпечується аудитом.

Проведено аналіз фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» за 2018-2020 роки. Можна зробити висновки, що динаміка вартості капіталу ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» свідчить про розширення господарської діяльності:

якщо в 2018 р. (у рік заснування підприємства) вартість капіталу складала 9053,2 тис. грн, то в 2019 р. вона зросла на 5171,8 тис. грн, а в 2020 р. – ще на 3227,2 тис. грн і досягла рівня в 17452,2 тис. грн. У 2018 р. середньорічна вартість основних засобів підприємства склала 6123,9 тис. грн. В подальшому вона знижується. Середньооблікова чисельність персоналу щороку зростає відповідно до зростання обсягів виробництва, і в 2020 р. склала 44 особи, що на 29 осіб більше, ніж в рік створення підприємства. У 2018 р. на підприємстві було отримано чистого доходу від реалізації продукції на суму 8906,7 тис. грн. В 2019 р. цей показник зріс на 19387,8 тис. грн, але у 2020 р. зростання чистого доходу уповільнилося – було отримано дохід в розмірі 36359,3 тис. грн, що лише на 8064,8 тис. грн. вище, ніж у 2019 р. Фінансові показники вказують на поки що низький рівень фінансової незалежності підприємства. Підприємство значно залежить від позикових коштів.

В ході дослідження встановлено, що вітчизняні підприємства облік своїх доходів ведуть відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 15 «Дохід» та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 18 «Дохід». Ці нормативні документи визначають сутність доходів, об'єкти, що визнаються та не визнаються доходами, та основні аспекти бухгалтерського обліку.

Здійснено огляд первинних документів, та розглянуто зарубіжний досвід оформлення документів, на підставі яких відображається дохід підприємства від операційної та іншої операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» використовує рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу ведеться на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Порівняно типову побудову Плану рахунків у Польщі та Україні. Зроблено висновок, що в Україні та Польщі для обліку доходів діяльності

підприємства використовують рахунки класу 7.

Вважаємо, що до основних завдань управління доходами підприємства необхідно віднести створення організаційних структур для забезпечення прийняття та реалізації управлінських рішень щодо формування та використання доходу на різних рівнях. Перш за все це стосується формування ефективних інформаційних систем із обґрунтуванням альтернативних варіантів управлінських рішень.

ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» будує свою діяльність, виходячи з перспективи сталого утворення прибутку. Підготовку управлінської інформації, на основі якої можливо приймати ефективні рішення щодо підвищення доходів підприємства, пропонуємо виконати в два етапи.

Розглянуто основні стадії здійснення аудиту доходів від основної діяльності ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». На організаційному першому етапі аудитор поперед вивчає можливого клієнта для розрахунку обсягів аудиту. При цьому він аналізує можливу інформацію про діяльність суб'єкта: досліджує структуру та організацію бізнесу та окремо бухгалтерії, особливості ведення обліку і формування звітності, висновки попереднього аудитора, доцільність та спроможність здійснення ним перевірки. В процесі реалізації технологічного етапу аудитор виконує визначену та заплановану роботу відповідно до встановлених планів. При цьому в залежності від потреби аудитор може вносити певні коригування в раніше визначені плани та програму. Встановлено, що саме від результатів тестування системи внутрішнього контролю та обліку доходів в подальшому буде залежати комплекс заходів, методів, прийомів та напрямків аудиту, вибірка аудиту та рівень аудиторського ризику. На заключній результативній стадії за умови отримання достатнього обсягу інформації та необхідних доказів аудитор складає та надає письмову інформацію своєму клієнту за підсумками перевірки даного об'єкта, погоджує отримані результати аудиту, формує та підписує аудиторський звіт і висновок.

Розроблено план проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». На підставі плану аудиту аудитор складає програму аудиту доходів, в якій

вказуються всі процедури, згідно з якими проводиться аудит доходів, наводиться перелік аудиторських доказів, які планується перевірити під час аудиту.

Розроблено програму проведення аудиту доходів ТОВ «ЕКОКОМПАУНД». Встановлено, що аудит доходів суб'єкта дослідження здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику.

В ході проведення аудиту доходів на ТОВ «ЕКОКОМПАУНД» аудитор виявив різні помилки та порушення, детальний опис яких здійснено в ході дослідження.

Складено Аудиторський звіт із Листом інформування управлінського персоналу про результати аудиторської перевірки ТОВ «ЕКОКОМПАУНД».

Отже, проведення аудиту на підприємстві допоможе виявити всі недоліки і слабкі місця обліку доходів і витрат та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Внутрішньогосподарський контроль доходів необхідний для забезпечення достовірної оцінки певної ситуації та покликаний створити умови для внесення (за необхідністю) коригувань до запланованих показників розвитку як окремих підрозділів, так і всього підприємства в цілому. Виходячи з цього, контроль є одним з головних інструментів розробки і прийняття управлінських рішень. Саме це і забезпечить, в свою чергу, нормальне функціонування підприємства і досягнення поставлених ним цілей.

Метою контролю доходів є перевірка повноти, точності та неупередженості інформації про доходи і результати діяльності. Головним завданням контролю і ревізії доходів і результатів є перевірка достовірності даних обліку і звітності про фінансові результати, виявлення факторів, впливаючих на їх сформування і залежать або не залежать від організації роботи підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева В. О. Проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / В. О. Алексеева, С. О. Клименко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 10-14.
2. Амбарчян М. С. Методика обліку доходів і витрат розпорядників бюджетних коштів / М. С. Амбарчян // Економічний форум. - 2016. - № 3. - С. 299-304.
3. Безверхий К. Організація обліку доходів і витрат фізичних осіб – підприємців на загальній системі оподаткування / К. Безверхий, С. Ковач // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 6. - С. 25-31.
4. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві / Г.В. Блакита. – К.: Кондор 2017. – 288 с.
5. Брадул О. М. Управлінський облік / О. М. Брадул, В. А. Шепелюк. – К.: Кондор 2017. – 352 с.
6. Бурова Т. А. Аудит доходів за видами діяльності підприємства / Т. А. Бурова // Формування ринкових відносин в Україні. - 2014. - № 6. - С. 112-115.
7. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В. М. Соболев, І. А. Косата, Т. В. Розіт тощо; за ред. В.М. Соболева. – Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2018. – 222 с.
8. Васильєва В. Г., Семенюк Д. Ю. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 128–139.
9. Вейкрута Л. С. Роль і значення аналізу та аудиту в системі управління підприємств / Л. С. Вейкрута, З. Л. Бандура // Актуальні проблеми управління. – 2016. – №3. – С. 40-46.
10. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту / М. П. Войнаренко. – К.: ЦУЛ, 2018. – 488 с.
11. Галушак І. Є. Облік доходів від операційної діяльності: сучасний

стан та напрями вдосконалення / І. Є. Галушак, В. П. Савчук // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2014. - Вип. 10(2). - С. 99-107

12. Герасимова Н. С. Методика обліку доходів та витрат готельного підприємства за сегментами / Н. С. Герасимова // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 19, Вип. 2(6). - С. 28-32.

13. Глушко Л. В. Особливості обліку доходів підприємства / Л.В. Глушко // Modern directions of theoretical and applied researches. – 2016. – №. 3. – С. 12-17.

14. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. / С. Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2018. – 400 с.

15. Гонтаренко Т. О. Розкриття інформації з обліку доходів в умовах трансформації звітності згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності / Т. О. Гонтаренко // Научный вестник Донбасской государственной машиностроительной академии. - 2016. - № 1. - С. 158-163.

16. Гудзь Н.В. Бухгалтерський облік. 2-е видання, перероблене і доповнене / Н.В. Гудзь. – К.: ЦУЛ, 2016. – 424 с.

17. Гуріна Н. В. Формування облікової політики підприємства щодо витрат і доходів / Н. В. Гуріна // Бізнес Інформ. - 2015. - № 8. - С. 194-199.

18. Гуцаленко Л. В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л. В. Гуцаленко, Е. О. Довгаль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2016. №8. - С. 82-92

19. Дерев'янка С.І. Аудит/ С. І. Дерев'янка. – К.: ЦУЛ, 2016 – 380 с.

20. Дідоренко Т. В. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах / Т. В. Дідоренко, І. М. Белова // Молодий вчений. - 2018. - № 5(2). - С. 699-703.

21. Довгопол Н. Методи визнання доходів і виникнення зобов'язань у податковому обліку: оптимальний вибір для України / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 6. - С. 49-57.

22. Замула І. В., Танасієва М. М. Внутрішній контроль : *навч. посіб.* Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с.
23. Ілляшенко К. В. Методологія обліку доходів і витрат інформаційної діяльності / К. В. Ілляшенко // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. - 2016. - № 4(1). - С. 9-12.
24. Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік: підручник. Вінниця: ФОП Кушнір Ю. В. 2020. 496 с.
25. Карп'як Я. С. Організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів суб'єкта господарювання / Я. С. Карп'як // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 794. - С. 172-180.
26. Карпенко Є. А., Шийка Г. І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. Вип. 17. С. 441–446.
27. Коваленко Д. І. Новітні методологічні підходи до побудови системи управління доходами промислового підприємства в умовах кризи / Д. І. Коваленко, Х. І. Ситниченко // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія : Економічні науки. - 2017. - № 4. - С. 25-31.
28. Ковальчук Н. О., Гаватюк Л. С., Єрмійчук Н. І. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / Чернівці: Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича. 2019.
29. Кононова В. Теоретичні основи економічного змісту категорії «дохід підприємства» / В. Кононова // Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – № 1. – С. 323-332.
30. Костишин Н. С. Організаційно-правове забезпечення відображення доходів діяльності сільськогосподарських підприємств в обліку / Н. С. Костишин // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 18(1). - С. 191-194.
31. Крупка Я. Д. Фінансовий облік / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний. –

К.: Кондор 2013. – 552 с.

32. Кугай І. В. Становлення та важливість поняття обліку доходів і видатків як складової загальнодержавного управління / І. В. Кугай // Причорноморські економічні студії. - 2017. - Вип. 22. - С. 200-204.

33. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури. 2019. 352

34. Кузнецова С. А. Облік та контроль доходів і витрат з урахуванням специфіки підприємств / С. А. Кузнецова. // Ефективна економіка. - 2014. - № 9. – С. 40-45.

35. Кузьменко О. О. Формування принципів та завдань управління доходами туристичного підприємства / О. О. Кузьменко, Т. І. Ткаченко // Бізнес Інформ. - 2017. - № 2. - С. 166-171.

36. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук. – К.: Кондор 2018. – 418 с.

37. Лагодієнко Н. В. Організація обліку доходів підприємств: проблеми та напрями їх вирішення / Н. В. Лагодієнко, А. О. Кितिця // Бізнес-навігатор. - 2014. - № 1. - С. 163-167.

38. ежненко Л. І. Особливості визнання та оцінки доходу від операційної діяльності за П(С)БО та МСФЗ / Л. І. Леженко, М. А. Шамборська // Бізнес-навігатор. - 2017. - № 3. - С. 39-46.

39. Лисецький А. С. Організація внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі / А. С. Лисецький, Г. В. Чабан // Економічний вісник університету. - 2018. - Вип. 36(1). - С. 128-138.

40. Лищенко О. Г. Гармонізація обліку доходів за національними та міжнародними стандартами / О. Г. Лищенко, І. М. Самарська // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. - 2017. - № 4-5. - С. 48-52.

41. Лучко М. Р. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 360 с.

42. Макаренко А. П. Аудит доходів від реалізації продукції як дієвий

засіб підвищення ефективності діяльності підприємства / А. П. Макаренко // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 2. – С. 18-23.

43. Мардус Н. Ю. Особливості обліку доходів і витрат підприємства: проблеми та шляхи вдосконалення / Н. Ю. Мардус, Х. П. Єлізарова // Вісник Одеського національного університету. - 2015. - Т. 20, Вип.4. - С.251-255.

44. Мельник Н. Б. Бухгалтерський облік у системі управління підприємством / Н. Б. Мельник // Вісник Прикарпатського університету. Економіка. – 2014. – Випуск Х. – С. 225-230.

45. Мельник Т. Індексація доходів працівників підприємства: облік та контроль / Т. Мельник // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. - 2015. - Вип. 10. - С. 34-40.

46. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік. Практикум / Т. Г. Мельник. – К.: Кондор 2017. – 269 с.

47. Мельник Т. Г. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції / Т. Г. Мельник. – К.: Кондор 2017. – 224 с.

48. Мельничук О. П. Аспекти організації обліку доходів від надання послуг комунальними підприємствами шляхового господарства / О. П. Мельничук // Економічний простір. - 2016. - № 107. - С. 199-207.

49. Мисько Н. С. Проблеми запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні / Н. С. Мисько // Управління розвитком. - 2013. - № 13. - С. 13-16.

50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» : [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

51. Муковіз В. С. Особливості обліку доходів операційної діяльності будівельного підприємства / В. С. Муковіз, Т. В. Оснач // Формування ринкових відносин в Україні. - 2017. - № 5. - С. 97-103.

52. Нагайчук В. В. Доходи і витрати підприємства як об'єкт контролю / В. В. Нагайчук // Науковий вісник Херсонського державного університету.

Сер. : Економічні науки. - 2014. - Вип. 6(5). - С. 37-40.

53. Нападовська Л. В. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів / Л. В. Нападовська, Д. В. Карпенко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. - 2014. - Вип. 44. - С. 56-60.

54. Обиход К. О. Облік доходів від надання послуг науковими установами / К. О. Обиход // Економічний вісник університету. - 2016. - Вип. 28(1). - С. 61-67.

55. Осадча Г. Г. Облік доходів у системі управління підприємством / Г. Г. Осадча, М. В. Пушкарьова // Формування ринкових відносин в Україні. - 2016. - № 6. - С. 71-75.

56. Петрик О. А. Особливості аудиту доходів торгових підприємств / О. А. Петрик, І. О. Мариніч // Економіка. Фінанси. Право. - 2016. - № 7(2). - С. 31-35.

57. Пилипчук Н. М. Концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів / Н. М. Пилипчук // Економічний аналіз. - 2015. - Т. 19(1). - С. 193-199.

58. Пилипчук Н. М. Методичний підхід до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності / Н. М. Пилипчук // Науковий вісник Ужгородського університету. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 382-385.

59. Плаксієнко В. Я., Верига Ю. А., Кулик В. А., Карпенко Є. А. Облік, оподаткування та аудит: навчальний посібник [для студ. вищих навч. закл.]. - Київ: ЦУЛ. - 2019. - 509 с.

60. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

61. Побережець О. В. Особливості обліку доходів і витрат від

інвестиційної та інноваційної діяльності / О. В. Побережець // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. - 2014. - Т. 1, вип. 2. - С. 91-98.

62. Податковий кодекс : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

63. Позняковська Н.М. Фінансовий облік / Н.М. Позняковська, Ю.В. Довгалець. – К.: Кондор 2017. – 274 с.

64. Попович В. І. Облік доходів від надання готельних послуг у системі управління / В. І. Попович // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 17(2). - С. 176-180.

65. Потриваєва Н. В. Нормативно-правові особливості облікового забезпечення витрат та доходів діяльності підприємств / Н. В. Потриваєва, Т. О. Кореновська // Вісник аграрної науки Причорномор'я. - 2016. - Вип. 1. - С. 9-18.

66. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

67. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

68. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

69. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями [Електрон. ресурс] / Україна. Верховна Рада. Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

70. Прокопішина О. В. Особливості обліку та оподаткування доходів підприємств туристичної галузі / О. В. Прокопішина // Економічний аналіз. -

2014. - Т. 15(3). - С. 133-141.

71. Рядська В. В. Аудит / В. В. Рядська. – К.: ЦУЛ, 2015. – 416 с.
72. Скрипник М. Є. Роль фінансового та управлінського обліку в системі управління доходами підприємства / М. Є. Скрипник // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2013. – №2. – с. 398-401.
73. Слюсаренко В. Є. Практикум з бухгалтерського обліку / В. Є. Слюсаренко. – К.: ЦУЛ, 2018. – 388с.
74. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку / В.Т. Сусіденко. – К.: ЦУЛ, 2016. – 224 с.
75. Травін В. В. Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат у системі бухгалтерського обліку / В. В. Травін, Т. Камінська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 4. - С. 56-59.
76. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз / Ю. М. Тютюнник // Фінансовий аналіз. – Полтава : РВВ ПДАА. – 2014. – 358 с.
77. Утенкова К. О. Облік у торгових підприємствах / К. О. Утенкова. – К.: Кондор 2017. – 222 с.
78. Фоміна О. В. Управлінський облік доходів підприємств торгівлі: процесний підхід / О. В. Фоміна // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 3. - С. 32-38.
79. Чернелевський Л. М. Питання гармонізації державного фінансового і незалежного аудиторського контролю за розрахунками податку з доходів фізичних осіб / Л. М. Чернелевський, Я. В. Кобзар // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2017. - Вип. 1. - С. 219-226.
80. Шевченко Н. Аналіз формування і використання доходу підприємств на прикладі ВАТ «Дніпроазот» / Н. Шевченко, О. Стібель, А. Кушнір // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2016. - Вип. 36. - С. 281-288.
81. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії /

В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова. – К.: Кондор 2015. – 172 с.

82. Фінансовий облік 1: підручник / Я. П. Іщенко, О. А. Подолянчук, Н. І. Коваль. – Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В., 2020. – 496 с.