

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Зростаючі ризики обліку та аудиту
дохідів від операційної діяльності
ТОВ "Інвестгруп Україна"

Виконав: студент 2 курсу, групи І.0719-00К-З
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль
в управлінні підприємствами
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

І.А. Ориндж
(ініціали та прізвище)

Керівник д.е.н. професор Макаренко О.
(посада, місце зв'язу, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. проф. Локатюк О.В.
(посада, місце зв'язу, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні підприємствами
(код та назва)
(код та назва)

Спеціалізація _____
(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

М. П. Машкова Т.О.

«25» 05 2020 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Орестас Алла Анатоліївна
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) З'ясування обліку та аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Фабрика "Україна"»

керівник роботи Мамарешко А.П., д.е.н., професор
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «25» 05 2020 року № 595С

2. Строк подання студентом роботи 08.12.2020







3. Вихідні дані до роботи Зимкоєвського-нормативного доку-
менталія, ітературні джерела, природичні
відомості, фінансові звіти підприємств

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) Методичне управління та документне оформ-
лення обліку і аудиту доходів від операційної діяльності на
підставі ТОВ «Ювелірна Фабрика "Україна"» і визначити суму
доходів та операційної діяльності від операцій та аудиту доходів.
1) Визначити дані до ТОВ «Ювелірна Фабрика "Україна"»
зробити аудит доходів та фінансових звітів підприємств

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

- 1) З'ясування операцій та доходів від реалізації товарів на А. П. Мамарешко
- 2) Облік операцій та доходів на підприємстві
- 3) Перелік операцій та фінансових звітів доходів кр. в
- 4) Таблиця з робочими документами з аудиту доходів

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Макаренко А.П. керівник		
2	Милкова Т.О.		
3	Макаренко А.П.		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань досліджень	травень 2020	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	червень 2020	викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2020	викон.
4	Робота над 2 розділом	листопад 2020	викон.
5	Робота над 3 розділом	грудень 2020	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2020	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2020	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2020	викон.
9	Нормоконтроль	грудень 2020	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2020	викон.
11	Захист роботи	грудень 2020	

Студент


(підпис)
(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проєкту)


(підпис)А.П. Макаренко
(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер


(підпис)Т.О. Милкова
(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Оренчак А.А. Удосконалення обліку та аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна Група України».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник А.П. Макаренко. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут. Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2020.

Розглянуто сутність доходів від операційної діяльності та досліджено методологічні засади обліку та аудиту доходів від операційної діяльності. Розглянуто загальну характеристику ТОВ «Ювелірна Група України» та вивчено облік доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України», виконано фінансовий аналіз ТОВ «Ювелірна Група України». Проведено аудит доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України» та розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України».

Ключові слова: ДОХОДИ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ, ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, АУДИТ, ОБЛІК, КУРСОВІ РІЗНИЦІ, ІМПОРТ, ЦІНА, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА, ПРОГРАМА АУДИТУ

ABSTRACT

Orenchak A. Improvement of accounting and audit of income from perating activities of Jewelery Group of Ukraine LLC.

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor A. Makarenko. Zaporizhzhya National University. Engineering Institute. Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2020.

The essence of income from operating activities is considered and the methodological principles of accounting and auditing of income from operating activities are investigated. The general characteristics of Jewelry Group of Ukraine

LLC are considered and the accounting of income from operating activities of Jewelry Group of Ukraine LLC is studied, the financial analysis of Jewelry Group of Ukraine LLC is performed. An audit of operating income of Jewelry Group of Ukraine LLC was conducted and proposals were developed to improve the accounting and audit of operating income of Jewelry Group of Ukraine LLC.

Keywords: OPERATING INCOME, STATEMENT OF FINANCIAL RESULTS, AUDIT, ACCOUNTING, EXCHANGE RATE DIFFERENCES, IMPORTS, PRICE, WORKING DOCUMENTS AND DOCUMENTS

АННОТАЦИЯ

Оренчак А.А. Усовершенствование учета и аудита доходов от операционной деятельности ООО «Ювелирная Группа Украины». Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель А. Макаренко. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Рассмотрены сущность доходов от операционной деятельности и исследованы методологические основы учета и аудита доходов от операционной деятельности. Рассмотрены общая характеристика ООО «Ювелирная Группа Украина» и изучен учет доходов от операционной деятельности ООО «Ювелирная Группа Украина», выполнен финансовый анализ ООО «Ювелирная Группа Украина». Проведен аудит доходов от операционной деятельности ООО «Ювелирная Группа Украина» и разработаны предложения по совершенствованию учета и аудита доходов от операционной деятельности ООО «Ювелирная Группа Украина».

Ключевые слова: ДОХОДЫ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ, АУДИТ, УЧЕТ, КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ, ИМПОРТ, ЦЕНА, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ПРОГРАММА АУДИТА

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	12
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку доходів від операційної діяльності підприємств.....	12
1.2 Методика обліку доходів від операційної діяльності підприємств.....	18
1.3 Методика аудиту доходів від операційної діяльності підприємств.....	47
2 ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ».....	58
2.1 Загальна характеристика ТОВ «Ювелірна група України»	58
2.2 Облік доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України».....	64
2.3 Аналіз діяльності на ТОВ «Ювелірна група України».....	76
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ».....	95
3.1 Аудит доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України».....	95
3.2 Удосконалення обліку доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України».....	108
3.3 Удосконалення аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України».....	115
ВИСНОВКИ.....	125
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	132
ДОДАТОК А. Видаткові накладні.....	138
ДОДАТОК Б. Фінансова звітність ТОВ «Ювелірна група України» за 2017-2019 роки.....	140
ДОДАТОК В. Документи на проведення аудиту.....	146

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На сучасному етапі соціально-економічного розвитку України доходи є важливим фактором майбутнього розвитку будь-якого підприємства. Від наявності або відсутності доходів залежить не тільки функціонування підприємства, але і його конкурентоздатність і фінансовий стан. Таким чином важливою задачею кожного підприємства є розширення можливостей для збільшення доходів, пошук нових джерел їх отримання. Все це можливе при розумному використанні інформації, яку надає бухгалтерський облік.

Бухгалтерський облік та аудит є найважливішою складовою, яка впливає на всю діяльність і стан підприємства. Крім того, дає можливість прийняти вірне рішення відносно стратегії бізнесу в цілому. Саме адекватний облік та аудит доходів від операційної діяльності дозволяє формувати правдиву фінансову звітність відповідно до принципів бухгалтерського обліку і звітності.

Існує ряд економічних показників, які вкрай важливі для планування, організації та оцінки ефективності діяльності підприємства. Основним авжеж, є фінансовий результат фінансово-господарської діяльності, одним з компонентів, якого є дохід від операційної діяльності. Дохід отриманий від реалізації товарів- це основне джерело отримання коштів, отримання прибутку і формування фінансових ресурсів. Аналіз кожної складової доходів має не абстрактний, а практичний характер. Тому аналіз інших доходів від операційної діяльності має важливе значення в системі загальної оцінки роботи підприємства. По-перше, ці види доходів мають вплив на загальний фінансовий результат діяльності, і може мати як позитивний так і негативний характер, по-друге в деяких підприємствах вони займають значну питому вагу від загальної суми доходів.

Питання бухгалтерського обліку та аудиту операційних доходів розглядаються науковцями, здобувачами, в підручниках, посібниках, наукових статях, монографіях, дисертаціях. Заслужують на увагу

дослідження провідних вчених, таких як: Ф.Ф.Бутинець, Л.П.Піча, Н.М.Ткаченко, М.В.Кужельний, М.Т. Білуха, Н.І.Дорош, А.П. Макаренко, В.С.Рудницький, Л.П.Кулаковська та інші. Результати проведених досліджень бухгалтерського обліку і аудиту операційних доходів свідчать, що в кожному дослідженні є корисні рекомендації і пропозиції вирішення проблемних питань, але системи обробки, узагальнення таких досліджень не існує, а тому, й відсутнє методологічне забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту операційних доходів.

Таким чином, облік і аудит доходів- це ключовий момент в роботі кожного комерційного підприємства. Створення ефективних організаційно-методичних систем інформаційного забезпечення процесу обліку та аудиту доходів з використанням сучасних методів аналізу і контролю повинне бути однією з основних задач будь-якого підприємства.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є теоретичне узагальнення та практичне дослідження особливостей обліку і аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України», а також надання пропозицій щодо їх удосконалення.

Досягнення визначеної мети потребувало формування і виконання наступних завдань:

- розглянути сутність доходів від операційної діяльності підприємств;
- дослідити методологічні засади обліку та аудиту доходів від операційної діяльності підприємств;
- розглянути загальну характеристику ТОВ «Ювелірна Група України»;
- вивчити облік доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України»;
- проаналізувати фінансовий стан ТОВ «Ювелірна Група України»;
- провести аудит доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України»;

– розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України».

Об’єктом дослідження є процес обліку та аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна Група України».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні засади обліку та аудиту доходів від операційної діяльності підприємств.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Магістерська робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізького національного університету, кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту: «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством». Автором запропоновано вдосконалення обліку та аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна Група України».

Методи дослідження. У процесі виконання роботи використано: метод наукової абстракції для класифікації витрат, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез для формування висновків, метод проектування, методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи і форми фінансової звітності ТОВ «Ювелірна Група України».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в формуванні пропозицій щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна Група України», серед найбільш суттєвих на увагу заслуговують:

- удосконалення методичних підходів обліку доходів від операційної діяльності шляхом застосування субрахунків третього порядку до рахунку 71

«Інший операційний дохід» та ряду форм документального забезпечення обліку;

- удосконалення методичних підходів до аудиту операційних доходів на підприємствах оптової торгівлі.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту доходів від операційної діяльності, шляхом застосування субрахунків третього порядку до рахунку 71 «Інший операційний дохід»: 7151 «Одержані штрафи»; 7152 «Одержані пені»; 7153 «Одержані неустойки» та аналітичної відомості отриманих штрафів, пені, неустойки, які вже впроваджені в виробничу діяльність підприємства.

Розроблені форми документального забезпечення обліку: аналітична відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період; відомість обліку коригування первісної вартості відповідно до кредит-ноти; відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками; відомість обліку зміни первісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів (в розрізі іноземних валют), не тільки забезпечать управлінський персонал корисною інформацією, а й слугуватимуть покращенню обліку, контролю та аналізу на підприємстві.

Запропонована методика проведення аудиту операційних доходів, яка включає: тест оцінки системи внутрішнього контролю та обліку операційних доходів, загальний план та програму, робочі документи аудитора буде впроваджена впродовж 2021 року, оскільки дає змогу підвищити якість та ефективність перевірки.

Результати проведених досліджень дозволяють значно підвищити ефективність господарської діяльності ТОВ «Ювелірна група України» і дають змогу дослідити повноту, своєчасність та достовірність відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку результатів діяльності та його відповідність прийнятій

обліковій політиці господарюючого суб'єкта (довідка № 5 від 27.11.2020 року).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука – 2020» (ЗНУ, м. Запоріжжя, 2020 р).

Основні пропозиції автора щодо удосконалення обліку та аудиту операційних доходів знайшли відображення у статті:

Макаренко А.П., Оренчак А.А. Удосконалення обліку та аудиту операційних доходів на підприємствах оптової торгівлі. Журнал.*Інвестиції: практика та досвід*.2020. № 24.(подано до друку)

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 148 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 8 рисунків, 53 таблиць. Робота містить 3 додатки. Список використаних джерел складається із 65 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Нормативно-законодавча база з обліку доходів від операційної діяльності підприємств

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» основна діяльність – операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу [8].

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [8].

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, пов’язана з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу, а також інші види діяльності, які не підпадають під категорію інвестиційної чи фінансової діяльності.

До складу операційної діяльності належить основна та інша операційна діяльність.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов’язаних з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

Інша операційна діяльність – це діяльність, пов’язана з реалізацією інших оборотних активів, іноземної валюти, з операційною орендою, отриманням доходів або понесенням втрат від курсової різниці, створенням резервів сумнівних боргів, отриманням грантів і субсидій, уцінкою запасів, здійсненням досліджень та розробок, отриманням або сплатою санкцій за

господарськими договорами тобто діяльність, що не належить до основної, інвестиційної та фінансової [13].

Фінансовий результат від операційної діяльності звітного періоду розраховується шляхом співставлення доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Доходи від операційної діяльності підприємства є доходами, що виникли внаслідок операційної діяльності підприємства.

Кругообіг засобів на підприємстві завершується процесом продажу (або реалізацією), внаслідок якого суб'єкт господарювання отримує виручку в грошовій формі. Остання авансується на відновлення процесу кругообігу засобів (придбання предметів праці, оплати праці та інші витрати наступного циклу виробництва), його безперервне повторення. При реалізації продукції підприємству відшкодовуються у грошовій формі витрачені засоби на її виробництво та збут. Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг [29]. В таблиці 1.1 наведено сутність поняття «дохід» на думку видатних українських вчених.

Таблиця 1.1 – Сутність поняття «дохід» у сучасній науковій літературі

Автор, джерело	Визначення доходу
1	2
Пушкар М.С. [58]	Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Ткаченко Н. М. [62]	Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
Грабова Н.М. [19]	Дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він є грошовою формою чистої продукції підприємства, тобто охоплює оплату праці та прибуток.
Бутинець Ф.Ф. [13]	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.

Продовження таблиці 1.1

1	2
Нашкерська Г.В. [50]	Дохід – гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу.
Гладких Т.В. [17]	Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також з доходів від позареалізаційних операцій.
Загородній А. [22]	Дохід це: 1) різниця між виторгом з реалізації продукції, робіт та послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат у визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційних відрахувань, кошти на соціальне страхування та ін. виплати. Доходи підприємства відрізняються від прибутку на суму заробітної плати працівників: дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників; 2) грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності.
Стелмашук А.М. [61]	Дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Голов С.Ф. [18]	Дохід – надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі діяльності підприємства.

Таким чином, розгляд поняття «дохід підприємства» за різними науковими джерелами дає змогу визначити наступні основні його характеристики:

- дохід підприємства являє собою один із видів фінансових результатів його господарської діяльності за певний період;
- цей фінансовий результат характеризує надходження економічних вигод;
- економічні вигоди, що формують дохід підприємства, визначаються їх обсягом у грошовій формі.

Основою ведення бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві є законодавчо-нормативна база.

Правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також прийнятими П(С)БО в Україні.

Основним законодавчо-нормативним документом з обліку доходів від операційної діяльності є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

П(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [6].

У таблиці 1.2 наведено трактування поняття «дохід» відповідно до законодавчо-нормативної бази.

Таблиця 1.2 – Визначення доходу у законодавчо-нормативній базі

№	Джерело	Визначення поняття
1	2	3
1.	П(С)БО 15 «Дохід» [6]	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).
2.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8]	Доходи – 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).
3.	МСБО 18 «Дохід» [47]	Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.
4.	Податковий кодекс України [1]	Доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключно (морській) економічній зоні, так і за її межами.

На сьогоднішній день в Україні все більшої актуальності набуває використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), оскільки відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність» [3], фінансову звітність за МСФЗ обов'язково мають складати публічні акціонерні товариства, підприємства, які становлять суспільний інтерес, підприємства, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначає КМУ, і підприємства, що провадять діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення. Крім того, складати фінансову звітність згідно з МСФЗ підприємства можуть і за самостійним рішенням [32].

Важливе місце серед економічних категорій належить чистому доходу, який відображає вартість виробленого продукту для суспільства та визначається як різниця між вартістю продукту й витратами на його виробництво.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам, та податків і зборів [6].

Інформація про нормативно-правові документи, які регулюють та регламентують облік доходів від операційної діяльності підприємств в Україні представлена у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Нормативно-правові документи, які регламентують облік доходів від операційної діяльності

№	Найменування нормативного документу	Зміст документу
1	2	3
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [6]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
3.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5]	Перелік рахунків та субрахунків для узагальнення інформації про активи, капітал, зобов'язання. Клас 7 «Доходи та результати діяльності»

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
4.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [8]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
5.	Податковий кодекс України [1]	Визначає методологічні засади формування інформації про доходи підприємства з метою визначення оподаткованого прибутку

Важливе значення в бухгалтерському обліку має класифікація доходів. Для управління доходами необхідна їхня обґрунтована детальна класифікація на основі групування доходів за певними ознаками для цілей обліку, аналізу та контролю. Загальна класифікація доходів представлена за допомогою рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Загальна класифікація доходів [64]

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються 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 [6].

Відповідно до Інструкції № 291 до інших операційних доходів відносяться:

- доходи від реалізації іноземної валюти;
- доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- доходи від операційної оренди активів;
- доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;
- суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення;
- доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;
- відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);
- суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності [5].

1.2 Методика обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві

Для відображення в бухгалтерському обліку та звітності доходів використовуються принципи, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [3], а саме: повного

висвітлення, єдиного грошового вимірника, нарахування та відповідності доходів і витрат.

Згідно з принципом «повне висвітлення» у фінансовій звітності повинна наводитися інформація про доходи та фінансові результати, яка здатна впливати на управлінські рішення.

Згідно з принципом єдиного грошового вимірника, інформація про доходи підприємства узагальнюється в єдиній грошовій одиниці – гривні.

Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. У цьому полягає сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [13].

Дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена. Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте для відображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які підлягають оцінці. При визнанні доходу від операційної діяльності необхідно враховувати умови, визначені П(С)БО 15 «Дохід» [6] (таблиця 1.4).

Бухгалтерський облік доходів підприємства оптової торгівлі здійснюють відповідно до чинного законодавства України, П(С)БО. П(С)БО 15 «Дохід» визначає методологічні принципи формування інформації в бухгалтерському обліку про доходи суб'єктів господарювання, окремої класифікації доходів для торговельних підприємств П(С)БО 15 не визначає, тому, відповідно до П(С)БО 15 та Інструкції № 291, операційні доходи торговельні підприємства класифікують операційні доходи за групами:

- дохід (виручка) від реалізації товарів;
- інші операційні доходи.

Процес обліку доходів від реалізації товарів складається з певних бухгалтерських процедур, які можна поєднати в етапи, стадії обліку.

На нашу думку, розглядати процес обліку доходів від реалізації товарів необхідно у такому порядку, як наведено на рисунку 1.2.

1. Визначення витрат на укладання договору
2. Оплата витрат, пов'язаних з надходженням товарів
3. Надходження товарів відповідно до договорів поставки
4. Визначення первісної вартості товарів
5. Визначення торгової націнки на товар
6. Визначення собівартості реалізованих товарів
7. Реалізація товару відповідно до договорів поставок
8. Зміна вартості товарів (уцінка, дооцінка), використання знижок
9. Визначення доходу від реалізації товарів
10. Списання доходу від реалізації товарів на фінансові результати

Рисунок 1.2 – Процедури процесу обліку доходів від реалізації товарів

Послідовність основних бухгалтерських процедур пропонуємо розглядати як послідовність етапів для визначення доходу від реалізації продукції, кожна із бухгалтерських процедур розглядається як сукупність бухгалтерських процедур для відображення інформації в бухгалтерському обліку.

На першому етапі облікового процесу обліку доходів від реалізації товарів формується первісна інформація про товар, який підприємство отримує для подальшої реалізації: визначається закупівельна вартість

товарів; вартість інших витрат, пов'язаних з доставкою товарів; які визначають первісну вартість отриманих товарів.

Дохід від реалізації продукції залежить від закупівельної вартості товару, первісної оцінки вартості товару, ціни реалізації, собівартості реалізованих товарів.

На нашу думку, процес визначення доходів від реалізації товарів визначення доходу можна поділити на групи:

- організація обліку розрахунків за товар;
- організація обліку визначення доходу.

На нашу думку систематизація синтетичних рахунків для визначення доходу від реалізації товарів дозволить бухгалтеру мати повну інформацію не тільки в розрізі доходів, а й інших операцій, які супроводжують операції з визнання доходу (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Рахунки для обліку розрахунків за товар та для визначення доходу від реалізації товарів

Рахунки для обліку розрахунків за товар	Рахунки для визначення доходу та собівартості від реалізації товарів
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	702 «Дохід від реалізації товарів»
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
68 «Розрахунки за іншими операціями»	
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	
64 «Розрахунки за податками й платежами»	
31 «Рахунки в банках»	

На нашу думку, для того щоб мати повне уявлення про взаємозв'язок господарських процесів, які пов'язані з визнанням доходів, доцільно проаналізувати особливості господарських операцій та відповідно рахунків для їх відображення, які також використовуються. Для визначення доходу від реалізації товарів необхідна інформація рахунків: 36 «Розрахунки з покупцями на замовниками», 28 «Товари», 902 «Собівартість реалізованих

товарів». Відображення доходу від реалізації товарів на рахунках обліку відображається бухгалтерським записом:

Дебет 36 «Розрахунки з покупцями на замовниками»

Кредит 702 «Дохід від реалізації товарів».

Таким чином виникають ще два об'єкти обліку: дебіторська заборгованість і доходи від реалізації, облік яких визначається методологічними принципами відповідними П(С)БО, та обліковою політикою суб'єкта господарювання, а саме слід брати до уваги положення наступних стандартів (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Основні положення стандартів, які використовуються при визнанні доходів та дебіторської заборгованості

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»:	П(С)БО 15 «Дохід»:
– визнання активом з одночасним визнанням доходу від реалізації товарів;	– визнання доходу – при збільшені активу (дебіторської заборгованості);
– визначення первісної оцінки;	– визначення відповідності критеріям визнання доходу;
– визначення сумнівної дебіторської заборгованості;	– віднесення до певної класифікаційної групи доходів;
– створення резерву сумнівних боргів;	– списання доходу на фінансові результати діяльності.
– визначення чистої реалізаційної вартості на кінець звітного періоду;	
– погашення дебіторської заборгованості (отримані грошові кошти).	
МСФЗ 15:	
Дебіторська заборгованість – це право підприємства на компенсацію, яке є безумовним	
Облік відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	

Можливість достовірної оцінки – основна умова визнання доходів від операційної діяльності. Сума доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів) визначається за формулою:

$$Д = Ц \times К, \quad (1.1)$$

де Д – дохід від реалізації продукції (товарів);

Ц – ціна одиниці продукції (товару);

К – кількість реалізованої продукції (товару).

Далі розглянемо оцінку доходів від іншої операційної діяльності, яка наведена в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Особливості оцінки інших операційних доходів

№	Вид іншого операційного доходу	Особливості оцінки доходу
1	2	3
1	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	<p>Такий дохід оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. За МСБО, до доходу не включають суми, що отримані від імені третьої сторони, податок із продажу, мито, будь-які надані торговельні знижки. Такий показник ще називається чистим доходом і саме під цією назвою він включений до складу І розділу Звіту про фінансові результати. Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт та послуг, що одержані або підлягають отриманню підприємством, зменшенню або збільшенню відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.</p> <p>Якщо справедливу вартість активів, робіт та послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що передані за цим бартерним контрактом.</p>
2	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	<p>Оскільки метою здійснення операцій торгівлі іноземною валютою (крім тих фінансових інструментів, що використовуються з метою хеджування) є отримання прибутку як різниці між вартістю придбання іноземної валюти й вартістю її продажу. Прибуток становить фінансовий результат та розраховується за одним із методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – перший прийшов, перший пішов. Для визначення доходів підприємства від купівлі-продажу іноземної валюти сума реалізованої іноземної валюти множиться на різницю між курсом продажу та курсами, за якими були придбані перші суми іноземних валют; – метод середньозваженої. Для визначення доходів підприємства від купівлі-продажу іноземної валюти сума реалізованої валюти множиться на різницю між курсом продажу та середньозваженим курсом, за яким вона була придбана; – останній прийшов, перший пішов. Для визначення доходів підприємства від купівлі-продажу іноземної валюти сума реалізованої валюти множиться на різницю між курсом продажу та курсами, за якими були придбані суми валюти

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
3	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Оцінюється в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань.
4	Дохід від операційної оренди активів	Дохід від операційної оренди визнається іншим операційним доходом відповідного звітнього періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. На суму заохочення орендаря щодо продовження або укладення нової орендної угоди орендодавцем зменшуються протягом строку оренди доходи.
5	Дохід від операційної курсової різниці	Дохід від операційної курсової різниці визначається як позитивна різниця між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти, визначеною за офіційним курсом національної валюти до іноземної валюти, на дату здійснення такої операції.
6	Одержані штрафи, пені, неустойки	Дохід у вигляді одержаних штрафів, пені, неустойки визначається наступним чином: штраф сплачується у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання; пенею є неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.
7	Відшкодування раніше списаних активів	Сума доходу від відшкодування раніше списаних активів включає реальні збитки та упущені вигоди. Визначення розміру збитку здійснюється шляхом проведення незалежної оцінки.
8	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Сума доходу від списання кредиторської заборгованості визначається як сума заборгованості, що не стягнута після закінчення строку позовної давності.
9	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Сума доходу від безоплатно одержаних оборотних активів визначається за справедливою вартістю таких активів.

Первинна інформація для бухгалтерського обліку має дуже важливе значення. Оперативність та своєчасність обліку доходів залежить від чітко налагодженої та організованої обробки первинної документації. Адже первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку. В таблиці 1.6

наведено характеристика документів, якими оформлюється реалізація готової продукції, товарів та послуг [55].

Таблиця 1.6 – Документальне оформлення операцій з реалізації готової продукції, товарів та послуг на підприємстві

Назва документа	Характеристика документа
1	2
Договір	Документ про договірне зобов'язання. Складається у 2 примірниках.
Накладна	Є підставою для списання товарів з матеріально-відповідальної особи постачальника і оприбуткування товарів матеріально-відповідальною особою покупця. Підписують накладну керівник і головний бухгалтер постачальника, а також матеріально-відповідальні особи, що відпустили і прийняли товар. Накладна виписується в 3-ох примірниках: 1-ий – отримувачу товарів, 2-ий – постачальнику, 3-ій – на пропускний пункт.
Довіреність	Документ, який дає право на одержання товарів у постачальника. Керівник підприємства своїм наказом визначає особу, яка відповідає на підприємстві за реєстрацію виданих і повернутих довіреностей. Довіреності видаються і реєструються в журналі виданих і повернутих довіреностей.
Рахунок - фактура	Є підставою для виписки платіжного доручення на оплату товарів постачальнику. Підписують керівник, головний бухгалтер, а також матеріально-відповідальні особи, що відпустили і прийняли товар. Проставляється № і дата довіреності. Завіряється печаткою підприємства – постачальника.
Платіжне доручення	Є розпорядженням обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства. Використовується для розрахунків між підприємствами за одержані товарно-матеріальні цінності, при авансових платежах тощо.
Виписка банку	Документ, який видається банком підприємству і відображає рух грошових коштів на поточному рахунку.
Товарно-транспортна накладна	Товарно-транспортна накладна (ТТН) виписується в 4-ох примірниках: 1-ий – вантажовідправнику; 2-ий, 3-ій і 4-ий примірники, завірені підписами і печаткою вантажовідправника передаються водію.
Податкова накладна	Податкова накладна складається особою, яка зареєстрована як платник податку в податковому органі і якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством[5].

При аналізі наукових публікацій, нами встановлено, що доволі часто пропонують ввести додаткові субрахунки до рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів», іноді до шести – семи субрахунків, для деталізації, класифікації видів доходів за певними ознаками (за видами, найменуваннями товарів, центрами відповідальності, ринками збуту інші).

На наш погляд, треба дуже обґрунтовано визначати кількість субрахунків, зважаючи на те, що відкриття додаткових субрахунків призводить до додаткової, іноді значної кількості бухгалтерських процедур, додаткового документального забезпечення, організації синтетичного та аналітичного обліку за субрахунками і вже ніяк не призводить до раціоналізації обліку доходів. Для додаткового забезпечення управлінського персоналу корисною інформацією, вважаємо доцільніше використовувати узагальнюючі відомості, або інші форми документів, які допомагають аналізувати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Надходження товарів та їх реалізація на підприємствах оптової торгівлі здійснюється, як правило, на підставі укладених договорів, але можливий варіант відпуску товарів і без укладання договору. Укладання договору є важливим етапом, саме в договорі визначаються основні аспекти поставки товарів, які є основою організації їх обліку: ціна товару, умови оплати, умови надання маркетингових акцій, способи доставки та інші.

У зв'язку з прийняттям МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», який визначає комплексний підхід до укладання договорів, доцільно переглянути практику укладання договорів і підприємствами оптової торгівлі, навіть, якщо вони не використовують МСФЗ в обліку, але співпрацюють з закордонними постачальниками. Укладений договір на поставку товарів, відповідно до МСФЗ повинен відповідати певним умовам, а саме:

- договір схвалений сторонами договору;
- права на товар, умови оплати можна визначити (від цього залежить визнання кредиторської чи дебіторської заборгованості);

– договір має комерційну сутність – сума майбутніх грошових надходжень за товар можуть змінитися (ціна товару може змінитися внаслідок, наприклад, наданих знижок, дисконту, бонусів або інші);

– існує висока ймовірність отримання компенсації за товар (ви маєте впевненість в отриманні компенсації).

Оптові торговельні підприємства теж у договорах вказують певні умови, використовуючи типову форму договору. МСФЗ 15 вводить нові визначення, використовує комплексну модель ідентифікації договорів з клієнтом, модифікацію умов договору, а тому оптовим торговельним підприємствам необхідно укладати договори, враховуючи рекомендації МСФЗ.

Процес укладання договорів потребує певних витрат, відображення яких в обліку і можна вважати початком бухгалтерського обліку товарів та доходів від реалізації товарів. Витрати на укладання договорів обліковуються на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Списання таких витрат визначається наказом про облікову політику: або списуються на фінансовий результат діяльності, або включаються до первісної ціни товару, і тоді це будуть витрати, які входять до первісної оцінки товарів, і впливають на визначення доходу від реалізації товарів.

Реалізація готової продукції покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Всі документи на відпуск матеріалів із складу повинні бути підписані керівником господарства і головним бухгалтером [51].

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується продавцем у трьох примірниках:

– перший примірник передають підприємству, яке одержує ТМЦ і є підставою для їх оприбуткування;

– другий примірник залишають на складі постачальника і є підставою для списання ТМЦ;

– третій примірник – передають пропускному пункту для контролю за вивезенням ТМЦ за межі підприємства, а потім передають у бухгалтерію [62].

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, має визнаватися виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату складання балансу.

Послуга – це певна діяльність, направлена на створення нематеріальних благ для задоволення суспільних потреб. при наданні послуг досягається певний неречовий результат, який сам по собі є благом.

Результат від надання послуг може бути визнаний за наявності таких умов (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Умови визнання доходу від надання послуг, який підлягає визнанню за звітний період [55]

Згідно з цими умовами дохід визнається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги.

Елементом облікової політики щодо доходів від надання послуг є вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг чи виконання робіт. Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операції здійснюється трьома способами, визначеними П(С)БО 15 «Дохід» [11].

Оскільки в результаті надання послуги не виникає матеріальний актив, рахунок 26 «Готова продукція» не використовують. Фактичну виробничу собівартість послуг безпосередньо списують до складу собівартості реалізації: Дт 903 – Кт 23 в момент надання послуги, тобто її реалізації, а отже одночасно з доходом [49].

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення [6].

Доходи від надання послуг у бухгалтерському обліку виконавця виникають на дату підписання Акту наданих послуг та відображаються за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» з одночасним визнанням собівартості послуг. Згідно з принципом відповідності доходів та витрат, який використовується в Україні, одночасно з визнанням доходом визнаються й витрати що були понесені для його отримання, а саме собівартість послуг [21].

Велике значення для створення якісної системи обліку доходів від реалізації послуг має організація синтетичного та аналітичного. І головне, у цьому випадку йдеться не про кількість відкритих аналітичних рахунків на підприємстві, а про призначення інформації, яка на них формується, її корисності, достовірності для прийняття управлінських рішень.

На нашу думку для підвищення інформативності облікових даних про доходи від реалізації послуг доцільно відкриття аналітичних рахунків. Доцільність субрахунків і корисність інформації на цих субрахунках повинні відповідати потребам управлінського персоналу в її подальшому використанні.

Бухгалтерський облік операційних доходів є одним із найбільших об'єктів обліку. Відповідно до Інструкції № 291 існує 15 рахунків синтетичного обліку операційних доходів, які призначені для обліку операційних доходів. Кожний рахунок відповідає за конкретний об'єкт обліку, тобто для організації бухгалтерського обліку операційних доходів, необхідно визначити основні методологічні аспекти обліку за кожним видом операційного доходу.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності, а саме: від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації», який має такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання» [5].

Рахунки 7-го класу відображають стан доходів за звітний період, тобто накопичують інформацію про отримані доходи за звітний період.

Рахунки 7-го класу є:

– пасивними – за кредитом рахунків відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), які включаються в ціну продажу, за дебетом рахунків відображається щомісячне відображення суми непрямих податків, зборів, щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79;

– тимчасовими, що означає, що ці рахунки закриваються в кінці звітної періоду. Сальдо рахунків доходів закриваються через списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати». Закривають рахунок щомісяця або по закінченні звітної періоду. Наступний звітний період рахунки доходів починають з нульового сальдо [32]. В таблиці 1.7 розглянуто призначення субрахунків рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Таблиця 1.7 – Призначення субрахунків рахунку 70 «Доходи від реалізації»

№ субрахунку	Назва	Призначення субрахунку
701	«Дохід від реалізації готової продукції»	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	«Дохід від реалізації товарів»	Використовують підприємства торгівлі та інші організації для узагальнення інформації про доходи від реалізації.
703	«Дохід від реалізації робіт і послуг»	Використовують підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.
704	«Вирахування з доходу»	Використовують для узагальнення сум надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сум наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу.
705	«Перестраховання»	Підприємства, які є страховиками, відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання.

Відповідно до Інструкції №291 рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

За кредитом субрахунків 701–703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків;

результат операцій перестраховання; результат зміни резервів незароблених премій; та списання у порядку закриття на рахунок 79 [5].

В таблицях 1.8 – 1.10 розглянуто основні господарські операції з обліку визнання доходів від реалізації готової продукції [13].

Таблиця 1.8 – Операції з обліку реалізації готової продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Операції з обліку реалізації готової продукції			
1.	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701
2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
3.	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791
4.	Відображено собівартість готової продукції	901	26
5.	На фінансовий результат списано собівартість готової	791	901
6.	Отримано грошові кошти від покупців	311	361
7.	Надійшла попередня оплата за продукцію	311	681
8.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
9.	Відображено реалізацію готової продукції	361	701
10.	Списано податкові зобов'язання з ПДВ	701	643
11.	Відображено собівартість готової продукції	901	26
12.	Списано на фінансові результати:		
	– доходи	701	791
	– витрати	791	901
13.	Проведено зарахування заборгованостей	681	361
Операції з обліку вирахувань з доходу			
1.	Отримано передоплату за готову продукцію	311	681
2.	Збільшено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3.	Відображено дохід при відвантаженні готової продукції	361	701
4.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	701	643
5.	Списано собівартість реалізованого готової продукції	901	26
6.	Отримано назад товар у зв'язку з поверненням його покупцем та відкориговано собівартість поверненого товару методом «червоне сторно»	901	26
7.	Відображено вирахування з доходу у зв'язку з поверненням готової продукції	704	685
8.	Повернено покупцю кошти	685	311
9.	Зменшено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10.	Списано дохід на фінансовий результат	701	791
11.	Списано вирахування з доходу на фінансовий результат	791	704

Таблиця 1.9 – Господарські операції з обліку реалізації товарів

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано товар на реалізацію	902	281
2	Нараховано заборгованість за відвантажений товар	361	702
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641
4	Списано на фінансові результати: а) собівартість проданого товару	791	902
5	б) суму виручки без ПДВ	702	791
6	Частину товару повернуто покупцями	704	361
7	Скориговано раніше нарахований ПДВ, що відноситься до вартості повернутого товару (червоним сторно)	704	641
8	Повернений товар оприбутковано на склад-сторно	902	281
9	Надійшли гроші від покупців за товар	311	361

Таблиця 1.10 – Господарські операції з обліку надання робіт та послуг

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Перша подія – виконання робіт			
1.	Здійснено виконання робіт	377	703
2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	641
3.	Поступили грошові кошти за виконані роботи	311	377
Перша подія – передоплата за послуги			
4.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	681
5.	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641
6.	Здійснено виконання робіт	377	703
7.	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	643
8.	Проведено зарахування заборгованості	681	377

Відповідно до Інструкції №291 для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) призначено рахунок 71 «Інший операційний дохід».

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

- 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 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» [5].

Призначення субрахунків рахунку 71 «Інший операційний дохід» відповідно до Інструкції № 291 розглянуто в таблиці 1.11.

Таблиця 1.11 – Призначення субрахунків рахунку 71 «Інший операційний дохід» відповідно до Інструкції 291 [3]

№ субрахунку	Назва субрахунку	Призначення субрахунку
1	2	3
710	«Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	Узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено П(С)БО 30.
711	«Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»	Узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Продовження таблиці 1.11

1	2	3
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.
713	«Дохід від операційної оренди активів»	Узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.
714	«Дохід від операційної курсової різниці»	Узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства - пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.
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.
716	«Відшкодування раніше списаних активів»	Узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.
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.
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.
719	«Інші доходи від операційної діяльності»	Узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід"

Первинними документами при накопиченні інформації про інші операційні доходи є рахунки-фактури, договори, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, специфікації, акти інвентаризації, порівняльні відомості, акти оцінки, рішення про надання асигнування, ПКО, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо. Віднесення доходів від операційної діяльності на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії [33].

В таблиці 1.12 розглянуто основні господарські операції з обліку визнання інших операційних доходів [20].

Таблиця 1.12 – Господарські операції з обліку інших операційних доходів

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Реалізація оборотних активів			
1.1	Відображено дохід від реалізації оборотних активів	361	712
1.2	Нараховане ПДВ від вартості реалізації оборотних активів	712	641
1.3	Списано реалізовані виробничі запаси	943	201
2. Реалізація іноземної валюти			
2.1	Відображено реалізацію іноземної валюти	361	711
2.2	Списано реалізовану іноземну валюту	942	312
3.	Одержано дохід від операційної оренди	377	713
4.	Одержано дохід від операційних курсових різниць	362	714
5.	Одержані економічні санкції (штрафи, пені, неустойки)	377	715
6.	Відображено суму відшкодувань підприємству вартості раніше списаного об'єкта основних засобів	311	716
7.	Списано кредиторську заборгованість по закінченні строку позовної давності	685	717
8.	Одержання коштів цільового фінансування	48	718
9.	Відображено доходи за результатами проведених інвентаризацій виробничих запасів	201	719
10.	Віднесення іншого операційного доходу на фінансові результати	71	791

Операції з продажу іноземної валюти призводять до виникнення на підприємстві доходів від продажу іноземної валюти, що є складовими доходів від іншої операційної діяльності. Як зазначалося вище, на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю. Сума балансової вартості валюти не визнається ні доходами (п. 6 П(С)БО 15), ні витратами (п. 9 П(С)БО 16). Для розрахунку в бухгалтерському обліку додатної чи від'ємної різниці при здійсненні операцій продажу іноземної валюти необхідно порівняти дві величини: ціну продажу валюти та балансову вартість валюти. Ціна продажу

валюти визначатиметься з урахуванням курсу Міжбанківської валютної біржі, а балансова вартість валюти при операції продажу валюти обчислюється з урахуванням курсу НБУ на дату здійснення господарської операції (дату продажу валюти).

Балансова вартість валюти – вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

Якщо курс міжбанку, за яким продали валюту, буде більший від курсу НБУ в день продажу валюти, то як результат операції буде додатна різниця, яку підприємство буде обліковувати на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти». Тобто фактично від операції продажу отримано дохід (отримали більше гривень від продажу валюти, ніж гривневий еквівалент проданих валютних коштів за офіційним курсом).

Якщо курс міжбанку, за яким продали валюту, буде менший від курсу НБУ в день продажу валюти, то як результат операції буде від'ємна різниця, яку підприємство буде обліковувати на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти». Підприємство отримає збитки від операції продажу [54]. Для розрахунку величини доходу, вираженого в іноземній валюті, використовують положення П(С)БО 21 [7]. Облік операції з продажу валюти наведено в таблиці 1.13.

Таблиця 1.13 – Облік операції з продажу валюти

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано на валютний поточний рахунок передоплату від іноземного покупця	312	681
2.	Перераховано валюту для добровільного продажу	334	312
3.	Відображено втрати від курсових різниць на рахунку (курс упав)	945	312
4	Варіант А – відображено кошти, зараховані на поточний рахунок від продажу валюти, та визнано втрати від від'ємної різниці між ціною продажу іноземної валюти і її балансовою вартістю	311 942	334 334
5	Варіант Б – відображено кошти, зараховані на поточний рахунок від продажу валюти, та визнано дохід від додатної різниці між ціною продажу іноземної валюти і її балансовою вартістю	311 334	334 711

Усі операції в іноземній валюті при первісному визнанні повинні відображатися у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дату визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат). Для цього потрібно знати три основні правила перерахунку валюти, які залежать від умови постачання товару (таблиця 1.14).

Таблиця 1.14 – Особливості визначення курсових різниць в бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 21 «Влив змін валютних курсів» [7]

№	Умови договору	Курс перерахунку	Курсові різниці
1	Перша подія – передплата	Суму, що включається в доходи, обчислюють за курсом НБУ на дату надходження передоплати за товари на розподільчий рахунок)	Заборгованість перед нерезидентом є немонетарною, тобто курсові різниці за нею не розраховують
2	Перша подія відвантаження товарів	Суму, що включається в доходи, обчислюють за курсом НБУ на дату визнання доходу	Заборгованість нерезидента є монетарною, і за нею розраховують курсові різниці
3	Відвантаження товарів на умовах часткової передоплати	У частині отриманої передоплати суму доходів визначають як у варіанті з передплатою, а в неоплаченій частині – як у варіанті без передоплати	

Таким чином, «інвалютний» дохід у бухгалтерському обліку відображається на дату його виникнення за правилами бухгалтерського обліку, а розраховується за курсом НБУ на дату першої події в межах суми першої події операції [24].

Відповідно до П(С)БО 21 «Влив змін валютних курсів» [7] за монетарними статтями балансу в інвалюті необхідно розраховувати курсові різниці. Тобто якщо першою подією за експортною операцією є відвантаження (або часткове відвантаження), то курсові різниці в частині

заборгованості, що утворилася, розраховуються на кожну дату балансу та на дату здійснення господарської операції.

На дату господарської операції курсові різниці рахують або в межах суми такої операції, або за усією статтею. У цій частині питання підприємство самостійно визначає порядок розрахунку курсових різниць на дату господарської операції і закріплює його в обліковій політиці.

Додатні курсові різниці відображають на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»; від’ємні – на субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці». В таблиці 1.15 представлено облік імпорتنих операцій з визнанням операційних курсових різниць [24].

Таблиця 1.15 – Облік операцій щодо визнання операційних курсових різниць

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перераховано митним органам кошти на сплату митних платежів:		
	– мито	377	311
	– ПДВ	377	311
2	Оплачено послуги митного брокера	377	311
3	Перераховано плату за послуги міжнародного перевезення	377	311
4	Відображено суму ПДВ у складі податкового кредиту (оформлено митну декларацію)	641	377
5	Оприбутковано імпорتنий товар	281	632
6	Віднесено на збільшення первісної вартості:		
	– суму ввізного мита	281	377
	– вартість послуг митного брокера	281	685
	– вартість міжнародного перевезення	281	631
7	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377
8	Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377
9	Відображено на дату балансу курсові різниці за заборгованістю перед нерезидентом	945	632
10	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945
11	Перераховано оплату нерезиденту	632	312
12	Відображено курсову різницю, нараховану на дату операції	632	714
13	Списано курсову різницю на фінансовий результат	714	791

За операціями із купівлі іноземної валюти на підприємстві також виникають інші операційні доходи або витрати в залежності від результату

операції. На дату зарахування іноземної валюти підприємство обліковує різницю між курсом придбання валюти та курсом НБУ (курсом її визнання у бухгалтерському обліку). В обліку відображення доходів/витрат з купівлі іноземної валюти відображається наступним чином:

– якщо курс придбання валюти більше курсу НБУ (розповсюджена ситуація), підприємство визнає витрати і відображає їх на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;

– якщо курс придбання валюти менше курсу НБУ, визнаються доходи за субрахунком 711 «Доходи від купівлі-продажу іноземної валюти».

Придбана іноземна валюта обліковується тільки за курсом НБУ та вважається монетарною статтею балансу. Отже, за нею треба визначати курсові різниці на дату балансу, а також на дату здійснення операції в її межах або за усією статтею балансу, згідно з обліковою політикою, яка обрана на підприємстві. Результати перерахунку курсових різниць обліковуються на субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці». В таблиці 1.16 представлено облік придбання іноземної валюти [14].

Таблиця 1.16 – Облік придбання іноземної валюти

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перераховано кошти для придбання іноземної валюти	333	311
2	Зараховано придбану інвалюту на рахунок підприємства за курсом НБУ	312	333
3	Відображено суму комісійної винагороди банку	92	685
4	Списано комісійну винагороду банку	685	333
5	Відображено різницю між комерційним курсом, за яким іноземна валюта придбана та курсом НБУ: – у разі якщо курс придбання більше за курс НБУ – у разі якщо курс придбання менше за курс НБУ	942 333	333 711
6	Повернено залишок коштів на поточний рахунок	311	333
7	Відображено курсову різницю за грошовими коштами на валютному рахунку на дату балансу	312	714

До складу інших доходів включається, зокрема, вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні, не нижчому від звичайної ціни. Такі доходи відображаються на рахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Якщо надалі безоплатно отримані об'єкти основні засоби (ОЗ) будуть продані, то сума перевищення доходів від продажу або іншого відчуження безоплатно отриманих ОЗ чи нематеріальних активів над вартістю таких ОЗ, що була включена до складу доходів у зв'язку з отриманням, включається до доходів підприємства та класифікується як інші доходи операційної діяльності та відображається на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». В таблиці 1.17 представлено облік операцій з безоплатного отримання об'єкта ОЗ та його подальшого продажу.

Зобов'язання боржника з виплати неустойки (штрафу, пені) та відшкодування збитків і відповідні їм права вимоги кредитора можуть виникати в межах операційної діяльності підприємств [25].

Таблиця 1.17 – Облік операцій з безоплатного одержання об'єкта ОЗ та його подальшого продажу

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено безоплатне отримання об'єкта ОЗ	10	424
2.	Нараховано амортизацію за час використання об'єкта ОЗ	92	131
3.	Визнається дохід від безоплатно отриманих активів одночасно з нарахуванням амортизації	424	745
4.	Переведено об'єкт ОЗ до групи вибуття:		
	– на суму залишкової вартості ;	286	10
	– на суму зносу	131	10
5.	Реалізовано об'єкт ОЗ	377	712
6.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
7.	Списано вартість реалізованого об'єкта ОЗ	424	286

Фактичні сплата та одержання господарських санкцій (компенсації збитків і неустойки) в межах операційної діяльності підприємств враховуються відповідно на субрахунках 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» (при нарахуванні санкцій на користь кредитора: Дт 948 Кт 685) і

715 «Отримані штрафи, пені, неустойки» (у випадку вимоги виплати господарських санкцій: Дт 374 Кт 715), оскільки рахунки 948 і 715 є субрахунками відповідно рахунків 94 «Інші витрати операційної діяльності» та 71 «Інший операційний дохід».

В таблиці 1.18 представлено облік операцій підприємства, як потерпілої сторони, тобто у покупця товарів з умовною назвою – компанія А, відповідно компанія Б (постачальник) розглядається як правопорушник [52].

Таблиця 1.18 – Облік операцій у покупця товарів, як потерпілої сторони

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Здійснено передоплату за товарну продукцію	371	311
2	Право на податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Одержання якісного товару від компанії Б	281	631
4	Податковий кредит з ПДВ	644	631
5	За рахунок здійсненої передоплати списується заборгованість за товар	631	371
6	До собівартості якісного товару включається частина транспортних витрат	281	631
7	Частка транспортних витрат, що припадає на неякісний товар	949	631
8	Податковий кредит з ПДВ від загальної вартості транспортних витрат фірми А	641	631
9	Оплата послуг транспортних організацій	631	311
10	Забалансовий облік неякісного товару, отриманого від компанії Б	023	-
11	Нарахування штрафу на користь покупця фірми А	948	685
12	Перерахування штрафу покупцю фірми А	685	311
13	Заборгованість компанії Б по сплаті господарських санкцій фірмі А	374	715
14	Надходження суми господарських санкцій від компанії Б	311	374
15	Списання неякісного товару із забалансового обліку після його зворотного надсилання компанії Б	-	023
16	Одержання якісного товару від компанії Б	281	631
17	Податковий кредит з ПДВ	644	631
18	За рахунок здійсненої передоплати списується заборгованість за товар	631	371
19	Транспортні витрати фірми А, що включаються до собівартості товару	281	631
20	Податковий кредит з ПДВ від загальної вартості транспортних витрат фірми А	641	631
21	Оплата послуг компанії-перевізника	631	311

Далі розглянемо особливості визнання доходу від відшкодування раніше списаних активів. Якщо за поточною дебіторською заборгованістю є впевненість про її неповернення боржником (дебітора визнано банкрутом у встановленому законом порядку або ліквідовано) або за нею минув строк позовної давності, така заборгованість в бухгалтерському обліку визнається безнадійною.

Згідно з нормами п. 11 П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», вилучення безнадійної дебіторської заборгованості з активів (списання з балансу) здійснюється з одночасним зменшенням величини резерву сумнівних боргів (віднесенням до дебету рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»). Фактично безнадійна заборгованість списується за рахунок цього резерву. Якщо суми нарахованого резерву сумнівних боргів недостатньо, безнадійна дебіторська заборгованість списується з активів на інші операційні витрати (за дебетом субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги»).

Заборгованість, яку списано з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, відображають на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість». Цей позабалансовий субрахунок використовується тільки за наявності боржника та спостереження можливого погашення суми боргу. Зарахування суми на позабалансовий субрахунок 071 здійснюється одночасно зі списанням суми безнадійної дебіторської заборгованості. Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадку зміни майнового становища боржника. Згодом заборгованість із позабалансового обліку можна списати (відображенням за кредитом субрахунку 071) у таких випадках:

- 1) після надходження суми у порядку відшкодування раніше списаних активів, тобто погашення заборгованості боржником. У цьому випадку одночасно зі списанням дебіторської заборгованості із позабалансового

субрахунку робляться записи за дебетом рахунків 31 «Рахунки в банках» та за кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Якщо заборгованість погашається у негрошовій формі, застосовуються інші рахунки обліку активів;

2)у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості (3-х років з дати списання з балансу) [27].

Наступним видом іншого операційного доходу є дохід від списання кредиторської заборгованості. Для цілей бухгалтерського обліку списання кредиторської заборгованості – це операція з визнанням доходу з одночасним виключенням з обліку оформленої непогашеної (не оплаченої кредитором), достовірно певної суми кредиторської заборгованості. Для відображення визнаного доходу від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу (по закінченні строку позовної давності), відповідно до Інструкції № 291 використовується субрахунок 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» [12]. В таблиці 1.19 представлено облік операцій підприємства, щодо визнання доходу від списання кредиторської заборгованості.

Таблиця 1.19 – Облік операцій щодо визнання доходу від списання кредиторської заборгованості

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання передоплати за продукцію від покупця	311	681
2	Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ (перша подія)	643	641
3	Визнання доходу в сумі списаної безнадійної кредиторської заборгованості	681	717
4	Списання відображеного раніше податкового зобов'язання з ПДВ при відображенні доходу від списання кредиторської заборгованості	643	641

При безоплатному отриманні товарів або послуг в бухгалтерському обліку визнають дохід, оскільки дотримуються критерії його визнання, визначені в П(С)БО 15 «Дохід». Дохід відображається в сумі справедливої вартості безоплатно отриманих активів відповідно до П(С)БО 15 «Дохід».

Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на визначену дату. Якщо підприємство отримає товар і планує надалі пустити його на продаж, то справедливою вартістю визнається ціна його реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію та суми надбавки. Якщо ж для підприємства безоплатно отриманий актив згодиться як витратний матеріал, то його справедлива вартість визначається на рівні купівельної вартості на аналогічні товари.

Вартість безоплатно отриманих запасів відображається у складі іншого операційного доходу звітного періоду на субрахунку 718 «Дохід від безоплатно отриманих оборотних активів».

Крім справедливої вартості, первісну вартість безоплатно отриманих запасів та відповідно дохід можуть поповнити:

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з отриманням запасів, що не підлягають відшкодуванню;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з отриманням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях [53].

В таблиці 1.20 представлено облік операцій підприємства, щодо визнання доходу від безоплатно отриманих запасів.

Таблиця 1.20 – Облік операцій підприємства, щодо визнання доходу від безоплатно отриманих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Оприбутковано безоплатно отриманий товар (за справедливою вартістю)	281	718
2	Уключено до первісної вартості безоплатно отриманого товару витрати на його транспортування та розвантаження	281	631
3	Відображено податковий кредит у сумі вартості транспортних і навантажувально-розвантажувальних послуг	641	631
4	Сплачено постачальнику за транспортні та навантажувально-розвантажувальні послуги	631	311

За місяць інформація про операційні доходи, отримані підприємством, узагальнюється в журналі 6, на підставі якого складається Головна книга за відповідними рахунками операційних доходів, дані якої є джерелом для складання Звіту про фінансові результати. Звіту про фінансові результати складається на підставі оборотів за рахунками 7,8,9 класів Плану рахунків.

Звіт про фінансові результати складається в кінці звітного періоду (квартал, рік). Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (ряд. 2000) відображається загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або наданих послуг за вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Вхідною інформацією для заповнення статті 2000 є інформація, яка утворилася за Дт 70 «Доходи від реалізації» та Кт 791 «Результат операційної діяльності» за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

У статті «Інші операційні доходи» (ряд. 2120) відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Вхідною інформацією для заповнення статті 2120 є інформація, яка утворилася за Дт 71 «Інший операційний дохід» та Кт 791 «Результат операційної діяльності».

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) така інформація:

– облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності;

- розподіл доходу за кожною групою доходів;
- сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів;
- частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами [50].

1.3 Методика аудиту доходів від операційної діяльності на підприємстві

Процес аудиту доходів від операційної діяльності на підприємстві передбачає висловлення думки аудитора стосовно ефективності організації обліку доходів від реалізації продукції, правильності визначення фінансового результату та розкриття інформації бухгалтерського обліку відповідно діючого законодавства.

Мета аудиту доходів відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про доходи отримані підприємством.

Метою аудиту доходів, як зазначають Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова та М. Ю. Карпенко, є встановлення повноти й достовірності, відповідності первинним документам щодо визначення доходів та формування фінансових результатів у фінансовій звітності підприємства [19].

На думку Кулаковської Л.П., Пічі Ю.В. метою аудиту доходів підприємства є визначення та підтвердження сум доходів за їх видами в бухгалтерському та податковому обліку [28]. Дослідники окремо виділяють аудит операцій з реалізації товарів (робіт, послуг), аудит операційних доходів, фінансових, доходів від інвестиційної діяльності, у зв'язку з цим змінюється і мета аудиторських послуг.

Сахарцева І. І. визначає метою аудиту «Звіту про фінансові результати» – отримання достатніх доказів впевненості підтвердження правильності

організації обліку доходів і витрат та визначення фінансового результату по видах діяльності, достовірності відображення і розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності і оцінка ефективності використання одержаного прибутку підприємства для забезпечення подальшої безперервної діяльності підприємства та формування частки державного бюджету з податку на прибуток [59].

Лихо С. С. виділяє як мету проведення аудиту доходів – визначення достовірності формування таких показників, як виручка від реалізації продукції, робіт, послуг, операційні та позареалізаційні доходи підприємств [29]. Так, конкретизуючи об'єкти аудиторської перевірки, він визначає мету.

Узагальнюючи думки вчених, можна стверджувати, що метою аудиту доходів від операційної діяльності на підприємстві є підтвердження аудиторським висновком інформації щодо повноти і законності, достовірності та об'єктивності здійснених і відображених в бухгалтерському обліку та звітності операцій щодо обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві.

Основними завданнями аудиту доходів від операційної діяльності є наступні:

1) контроль за дотриманням чинного законодавства щодо обліку доходів та відображення інформації про доходи у фінансовій звітності підприємства:

2) перевірка правильності розподілу доходів за класифікаційними групами;

3) перевірка правильності визнання та оцінки доходів;

4) перевірка правильності формування прибутку у звітному періоді;

5) встановлення достовірності даних у первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку за операціями з формування доходів [31].

Інформаційне забезпечення аудиту доходів від операційної діяльності на підприємстві зображено на рисунку 1.4.



Рисунок 1.4 – Інформаційне забезпечення аудиту доходів від операційної діяльності

Об'єктами аудиту доходів є групи доходів підприємства, а також господарські операції, пов'язані з формуванням доходів підприємства.

Джерелами інформації аудиту при цьому є:

- вимоги нормативних документів, що регулюють облік доходів;
- наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку доходів (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, розрахункові документи тощо);
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку доходів;

- інші документи, які використовуються для відображення в обліку операцій з формування доходів підприємства (договори, довідки бухгалтерії тощо);
- звітність підприємства (ф. 1 Баланс, ф. 2 Звіт про фінансові результати);
- аудиторські висновки, акти ревізій, перевірок минулих періодів тощо [59].

Предметна область аудиторського дослідження інформації про доходи від операційної діяльності показана на рисунку 1.5.

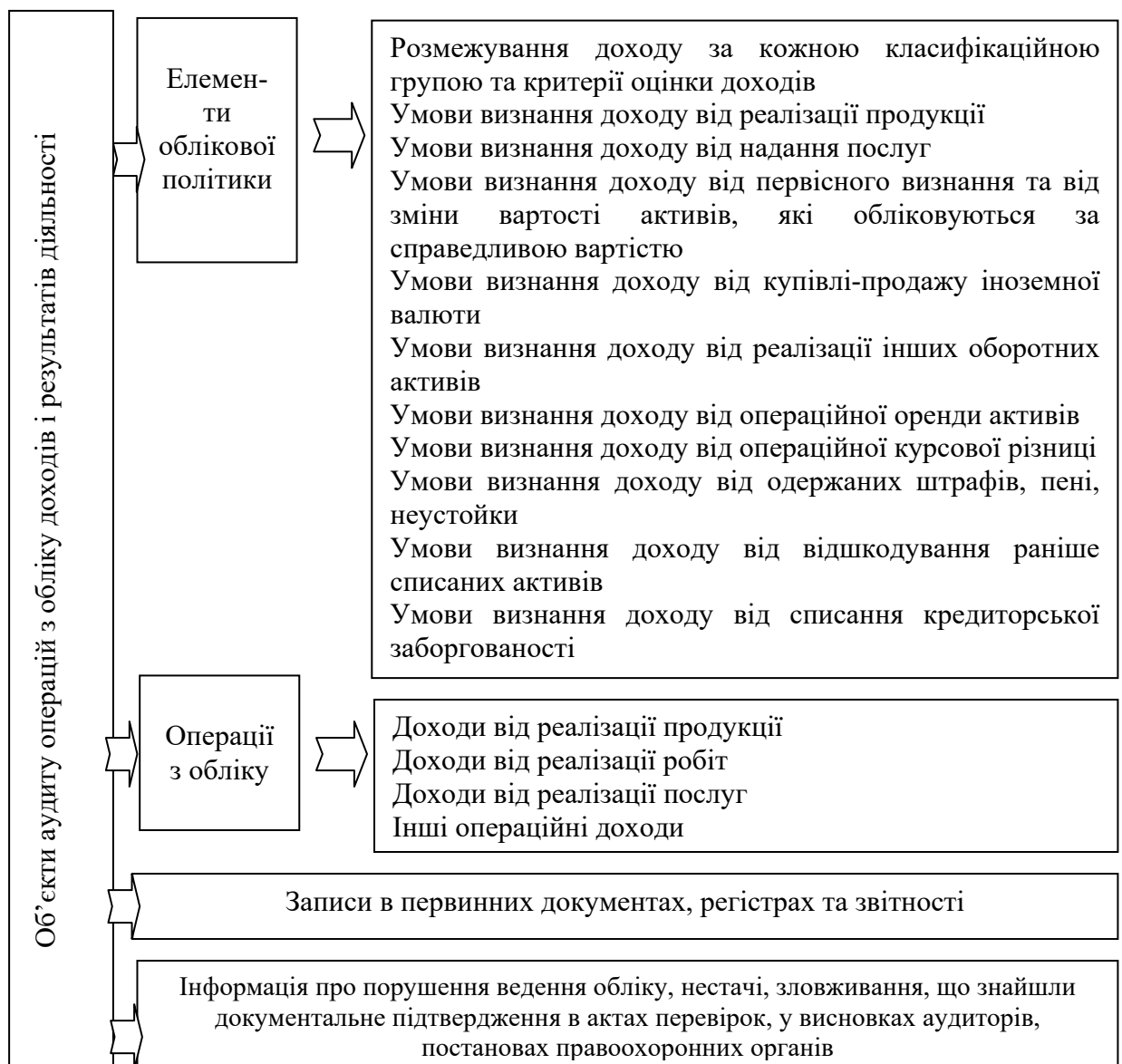


Рисунок 1.5 – Предметна область аудиторського дослідження інформації про доходи від операційної діяльності

До предметної області дослідження також слід віднести інформацію про: технологію виробництва; виробниче обладнання; структуру виробничого управління; критерії оцінки доходів; розмежування суми доходів за періодами визнання [28].

Із метою перевірки достовірності відображеної в обліку на рахунках доходів від операційної діяльності та інших доходів від операційної діяльності інформації аудитор повинен вивчити:

- елементи облікової політики суб'єкта господарювання з питань доходів і фінансових результатів;
- достовірність операцій з обліку доходів від операційної та інших доходів від операційної діяльності;
- записи в первинних документах, регістрах обліку та звітності за доходами від операційної та інших доходів від операційної діяльності;
- інформацію про доходи від операційної та інших доходів від операційної діяльності, що знайшла відображення в попередніх перевірках.

Перш ніж розпочати більш детальну перевірку доходів від операційної діяльності, необхідно визначити суттєвість конкретних груп доходів у загальному обсязі доходів. Якщо аудитор визнає певний вид доходу несуттєвим, він може ігнорувати подальшу перевірку цього доходу й зосередити увагу на суттєвих доходах.

Із метою запровадження методу організації аудиту доходів від операційної діяльності, а також кількості необхідних аудиторських процедур, аудитор проводить тестування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку, яке дозволяє отримати відповіді на такі запитання:

- аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації;
- відвантаження продукції й товарів санкціонується належним чином;
- дані аналітичного обліку звіряються із синтетичними регістрами та Головною книгою;

– бухгалтерський облік доходів від операційної діяльності ведеться відповідно до вимог П(С)БО 15 «Доходи» [63].

Організація аудиту доходів від операційної діяльності складається з декількох етапів.

Початковий етап – ознайомлення з діяльністю підприємства, визначення обсягу аудиторської перевірки, його вартість і укладання договору на проведення аудиту доходів від операційної діяльності.

Другий етап – оцінка ефективності організації бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, складання програми аудиту доходів від операційної діяльності.

Наступний етап – перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від операційної діяльності, встановити повноту та своєчасність відображення інформації в податковій звітності та узгодження з фінансовою.

Заключний етап – складання аудиторського висновку, в якому аудитор формує власну думку щодо законності ведення господарських операцій з обліку доходів від операційної діяльності, достовірності або недостовірності фінансової звітності [59].

Основним документом аудиторської перевірки є Програма аудиту, яку складають за результатами тестування, оцінки системи внутрішнього контролю, аналізу організації бухгалтерського обліку операційних доходів, а також беруть до уваги результати попередніх перевірок.

Оскільки бухгалтерський облік операційних доходів передбачає значну кількість об'єктів обліку, то і проведення аудиту операційних доходів передбачає перевірку достовірності інформації об'єктів обліку операційних доходів. На нашу думку, саме цей фактор є визначальним та тим, що впливає на методику складання програми аудиту операційних доходів.

Існує декілька варіантів, наприклад, Програма аудиту включає до об'єктів перевірки, всі об'єкти обліку операційних доходів. На нашу думку, недоліком такої програми є велика кількість аудиторських процедур, які

необхідно визначити, здійснити за обмежений час перевірки, розробити відповідні форми робочих документів. Інший варіант, коли Програма складається для проведення аудиту за окремими видами операційних доходів.

Навіть розгляд тільки двох варіантів, а їх може бути значно більше, показує необхідність визначення єдиної, найбільш ефективної методики складання Програми аудиту операційних доходів. А це означає, що для методологічного забезпечення процесу складання Програми аудиту операційних доходів необхідно розробити Типову Програму аудиту операційних доходів, яка повинна включати всі види операційних доходів і аудитори можуть використовувати її для складання Програми аудиту операційних доходів відповідно до мети і завдань аудиторської перевірки.

В цілому аудит доходів від операційної діяльності здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику.

Так, одним з напрямків є перевірка відповідності класифікації, оцінки та умов визнання доходів чинному законодавству. При цьому ретельно вивчається наказ про облікову політику підприємства, встановлюється відповідність положень даного документа нормам чинного законодавства [11].

На наступному етапі здійснюється аудит правильності відображення доходів від операційної діяльності. Господарські операції щодо визнання доходів від операційної діяльності посідають основне місце у формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація фінансових показників має бути достовірною.

В ході перевірки і складання висновку аудитор повинен показати відповідний рівень професійного ставлення до справи. Аудитору потрібно мати достатню уяву про структуру внутрішнього контролю для того, щоб скласти план своєї роботи, визначити характер і кількість показників, які перевіряються та строк перевірки.

В ході аудиту засобами інспектування, спостережень, опитів, вивчення документів має бути зібраний матеріал, який в достатній мірі підтверджує наявні дані для складання висновку про фінансову звітність.

Необхідно пам'ятати, що у програмі аудитор оцінює ступінь ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик не виявлення суттєвих помилок 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 [28].

Особливу увагу слід звернути на реальність знижок та надбавок, для цього перевіряють показники якості реалізованої продукції, втрати від недоплат і обрахунку з боку покупців. Гарантією дотримання договірних зобов'язань є оптимальна організація оперативного обліку та наявність розшифровок асортименту за кожним договором з чітким визначенням строків поставок покупцям продукції, відміток про фактичний відпуск із зазначенням дати. Дотримання цих вимог має зафіксувати аудитор.

При узагальненні результатів аудиторської перевірки по реалізації у річній звітності виникнуть такі коригування:

– у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» коригування суми по рядках: 1125 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»;

– ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» коригування суми по рядках: 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)», 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»;

– ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів (прямим методом)» коригування суми по рядку 3000 «Надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) від операційної діяльності».

Типовими помилками, які встановлюються аудитором під час перевірки доходів від операційної діяльності, є наступні:

- невідповідність документів на відвантаження продукції затвердженим замовленням на продаж;
- відповідність кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку та даними відділу продаж за документами на відвантаження продукції;
- визнання доходів при отриманні передоплати від покупця;
- оцінка доходу здійснена не у відповідності до положень П(С)БО 15 «Доходи»;
- порушення повноти відображення доходів за звітний період;
- дохід від курсової різниці від реалізації іноземної валюти визнаний не в повному обсязі та з порушенням умов визнання такого доходу;
- не здійснюються перерахунки валюти на кінець звітного періоду за курсом НБУ, що впливає на визнаний дохід;
- недотримання вимог Цивільного кодексу при списанні кредиторської заборгованості, що позначається на визнанні відповідного доходу [28].

В ринкових умовах господарювання, аудит доходів від операційної діяльності є науково обґрунтованою системою активного спостереження, перевірки та впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання. Це є важливим чинником ефективного управління процесами відтворення, що виконуються для досягнення мети підприємницького формування.

Підсумовуючи перший розділ, слід зазначити, що доходи від операційної діяльності підприємства є доходами, що виникли в наслідок операційної діяльності підприємства.

Сутність поняття «дохід» визначається в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а саме: доходи – 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).

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Дохід (виручка) від реалізації продукції відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Первинна інформація для бухгалтерського обліку має дуже важливе значення. Оперативність та своєчасність обліку доходів залежить від чітко налагодженої та організованої обробки первинної документації. Адже первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку. Реалізація готової продукції покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Всі документи на відпуск матеріалів із складу повинні бути підписані керівником господарства і головним бухгалтером.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності, а саме: від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації». Відповідно до Інструкції №291 Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

Аудит доходів від операційної діяльності на підприємстві – процес збору інформації щодо обліку доходів від операційної діяльності з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, законності та правильності відображених в обліку операцій з визнання доходів від операційної діяльності, а також правильність оформлення документів та формування фінансової звітності.

Метою аудиту доходів від операційної діяльності на підприємстві є підтвердження аудиторським висновком інформації щодо повноти і законності, достовірності та об'єктивності здійснених і відображених в бухгалтерському обліку та звітності операцій щодо обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві. Організація аудиту доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, складається з декількох етапів.

Початковий етап – ознайомлення з діяльністю підприємства, визначення обсягу аудиторської перевірки, його вартість і укладання договору на проведення аудиту доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Другий етап – оцінка ефективності організації бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, складання програми аудиту доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Наступний етап – перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг встановити повноту та своєчасність відображення інформації в податковій звітності та узгодження з фінансовою.

Заключний етап – складання аудиторського висновку, в якому аудитор формує власну думку щодо законності ведення господарських операцій з обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг достовірності або недостовірності фінансової звітності.

2 ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «Ювелірна група України»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Ювелірна Група України» створена 18.10.2016 року. Має ЄДРПОУ – 41670782. Форма власності – недержавна.

Товариство є юридичною особою, яка має статус товариства з обмеженою відповідальністю та здійснює діяльність відповідно до положень Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Законів України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», «Про зовнішньоекономічну діяльність», та іншого законодавства України та Статуту підприємства.

Зареєстровані такі види діяльності:

46.48 «Оптова торгівля годинниками та ювелірними виробами, як основний вид діяльності»;

46.18 «Діяльність посередників, що спеціалізуються в торгівлі іншими товарами »;

46.76 «Оптова торгівля іншими проміжними продуктами »;

47.78 «Роздрібна торгівля іншими невживаними товарами в спеціалізованих магазинах».

Для того щоб створити уявлення про умови в яких працює «Ювелірна Група України», вважаємо доцільним зупинитися на тенденціях розвитку ювелірного ринку як в Україні, та й в світі. Характеризуючи стан українського ювелірного ринку необхідно відмітити вплив на нього багатьох факторів, як внутрішніх так і зовнішніх. Зважаючи на невтішний стан економіки, політичну и соціальну турбулентність, відтік якісного трудового ресурсу за кордон можливо зробити висновок – галузь потребує змін, щодо вдосконалення правових, податкових, економічних аспектів на рівні держави.

Такі невтішні показники галузі спостерігалися не завжди. На початку створення держави (початок 90-х років) і до початку світової фінансової кризи у 2008р. спостерігався період розвитку та стабільного росту галузі. Спочатку на тлі галопуючої інфляції населення намагалось зберегти власні заощадження шляхом придбання золотих ювелірних прикрас чи банківських металів, а потім у 2000-х в період зростання мало змогу придбання ювелірних виробів як кінцевого продукту. Але в 2008 р. все змінилося.

Підприємства всіх напрямків банкрутували і закривалися, населення втрачало роботу та емігрувало за кордон, як наслідок попит на ювелірні вироби впав до мінімальних показників за останні 20 років.

На сьогодні аналіз уподобань українських споживачів вказує на те, що населення найбільш довіряє добре розкрученим, медійним маркам, які гарантують якість і високий рівень обслуговування клієнтів. Таких як «УкрЗолото», «ZARINA», «Київський ювелірний завод», «Срібна Країна», «Дім Злато». Але лідером ринку галузі, та найбільшою довірою у споживача користується ПП «Золотий Вік». Підприємство, яке реалізує прикраси власного виробництва через мережу власних магазинів по всій Україні, кількість яких на початок 2020 р. становила більше 400.

Останніми роками спостерігається тенденція до реалізації товарів через мережу Інтернет, і ювелірна галузь не виняток. Це дозволяє мінімізувати постійні витрати, а запорукою успіху є добре продумана маркетингова стратегія. Тому все вищезазначені марки мають свої інтернет-магазини.

Значущі проблем в галузі, в якій працює досліджуване підприємство:

- швидке зростання цін на дорогоцінні метали у світі, які є сировиною. Зокрема відзначу вартість ціни на золото: у 2015 р. тройська унція коштувала 18 827 грн., а на кінець 2019 р. ціна становила вже 37 100 грн. за унцію. Також зазначу, що власного видобутку в Україні немає, тому галузь залежить від імпорту;

- зникнення середнього класу населення, яке є головним споживачем ювелірних виробів;

- відсутність кваліфікованих кадрів, особливо досвідчених майстрів які вміють створювати витвори мистецтва і знають технологію створення прикраси з початку й до кінця;

- засилля низькоякісного, але дешевого золота, особливо с Туреччини та Китаю внаслідок зниження ставки митних зборів на імпорт ювелірних виробів;

- податковий і законодавчий тиск, який створює перешкоди в роботі підприємств.

До перешкод в роботі підприємств ювелірної галузі можна віднести:

- сплата 5% збору на державне пенсійне страхування від вартості реалізованих виробів [4];

- заборона суб'єктам, які виробляють та реалізують ювелірні прикраси застосовувати спрощену систему оподаткування [5];

- введення збору під час клеймування ювелірних виробів державним пробірним клеймом за ставкою 10% від вартості основного дорогоцінного металу у сплаві;

- політична нестабільність в країні, військовий конфлікт на сході країни, що призвело до втрати значної території, а тому і споживача;

- створення і використання нестандартних сплавів для здешевлення виробів, але які негативно впливають на якість, що підриває довіру споживача до вітчизняних товарів;

- тінізація ювелірного ринку через відсутність ефективного державного контролю за галуззю.

Але незважаючи на всі проблеми і загрози з якими зустрічаються підприємства ювелірної промисловості, є сподівання, що держава своєчасно впровадить дієві та ефективні заходи, щодо підтримки і розвитку галузі, задля того щоб українські виробники мали можливість приймати участь у боротьбі за світового споживача, бо як свідчить статистика вже у 2015 р.

обсяг продажів ювелірних прикрас досяг 250 млрд дол. Та кожен рік зростає на 10-12%.

В світі 75% обсягу продажів ювелірних прикрас зосереджені на восьми ринках: США, Китай, Індія, Італія, Велика Британія, Японія, Туреччина, Близький Схід. На виробництво ювелірних прикрас з золота витрачається десь 85% від обсягу всього видобутого золота у світі. Вважаю, що українська влада повинно ставити перед собою мету стати важливим гравцем ювелірного ринку світу, якщо не в плані обсягів продажів і виробництва, то хоча б в плані створення передових, унікальних технологій виробництва та модних тенденцій у вироблені прикрас.

ТОВ «Ювелірна Група України» входить до складу Холдингу «Золотий Вік» і було створено для закупівлі імпортованих ювелірних виробів зі срібла. Підприємство співпрацює з китайськими, в'єтнамськими, тайськими, італійськими та турецькими виробниками.

Зараз на підприємстві працює 8 осіб, які прийняті на повний робочий тиждень в 40 годин, згідно вимог Законодавства України.

Основними постачальниками Товариства є:

Китайські виробники:

– «Seven Good Jewelry» Гонконг – вироби із срібла 925 проби с гальванічним покриттям із родію: сережки, брошки, підвіси, браслети, каблучки та кільце.

– «J and T Jewellery Co limited» – срібні прикраси 925 проби, не плаковані іншими дорогоцінними металами, декоровані синтетичним камінням (кубічним оксидом цирконію – фіаніт): сережки, підвіси, каблучки.

Тайські виробники:

– «Anshi Silver Jewelry Co» – срібні прикраси 925 проби, не плаковані іншими дорогоцінними металами, декоровані камінням (штучний сапфір блакитний): комплекти (сережки + каблучка + підвіска).

– «Fine Silver НК» срібні прикраси 925 проби, не плаковані іншими дорогоцінними металами, не декоровані камінням, зі вставками з штучної шкіри: кільце та ланцюжки.

Італійські виробники:

– «Alunno and Co» срібні прикраси 925 проби, з покриттям із родію, не плаковані та декоровані дорогоцінними металами, дорогоцінним та напівдорогоцінним камінням, вироби декоровані штучною шкірою, перламутром, каучуком, емаллю: запонки, браслети, кільце, підвіси, сережки, затискачі для грошей).

– «Scatragli S.L.R» ланцюжки із срібла 925 проби, з покриттям із родію. Не плаковані іншими дорогоцінними металами.

Так як ТОВ «Ювелірна Група України» не можливо аналізувати, як окреме самостійне підприємство, бо воно було створено для задоволення потреби мережі магазинів «Золотий Вік» в різноманітних срібних прикрасах, проаналізовано основних конкурентів на ринку України бренду «Золотий Вік» по срібному напрямку:

– «Срібна Країна» мережа ювелірних магазинів, які спеціалізуються на срібних прикрасах, на сьогодні близько 150 магазинів в Україні;

– 925 Silver Jewellery мережа срібних ювелірних магазинів в Києві, Запоріжжі, Дніпрі, Сумах та Харкові (до 30 магазинів);

– Pandora, всесвітньовідомий бренд виробів з срібла, який спеціалізується на срібних прикрасах переважно браслети та підвіски-шарм (близько 25 магазинів в Україні);

– багато маленьких локальних ФОПів, які продають вироби із срібла на місцевих ринках та підземних переходах.

Також існує велика кількість інтернет-магазинів, які здійснюють продаж срібних прикрас: «Срібна Країна», «Мир срібла», «Zlato.ua», «925 Silver», «Eva silver», «Родинне срібло», «УкрЗолото» та інші.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Ювелірна група України» ведеться безпосередньо з дня його реєстрації. Питань організації бухгалтерського

обліку на підприємстві належать до компетенції його власника. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну несе власник, який здійснює керівництво підприємством.

ТОВ «Ювелірна група України» знаходиться на загальній системі оподаткування. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Ювелірна група України» створено бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером. Підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації; затверджує правило документообігу і технологію обробки облікової інформації.

Керівник ТОВ «Ювелірна група України» несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Організація роботи бухгалтерської служби здійснюється керівництвом ТОВ «Ювелірна група України» та передбачає визначення прав і обов'язків головного бухгалтера, підлеглих йому облікових працівників, визначає побудову бухгалтерської служби.

Бухгалтерська служба виступає як окремий її структурний підрозділ. Розподіл функцій закріплюється в положеннях про структурні підрозділи, зокрема в Положенні про бухгалтерію. Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи бухгалтерської служби.

2.2 Облік доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України»

Ведення бухгалтерського обліку в цілому та доходів від операційної діяльності зокрема на ТОВ «Ювелірна група України» регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності на ТОВ «Ювелірна група України» ґрунтується на таких основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. ТОВ «Ювелірна група України» веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність у грошовій одиниці України (стаття 5 Закону).

Основними завданнями обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» є наступні:

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;
- контроль за документальним відображенням та на рахунках бухгалтерського обліку всіх операцій щодо визнання доходів від операційної діяльності.

Операційний процес на ТОВ «Ювелірна група України» складається із закупівлі ювелірних виробів та їх перепродажу, в результаті якого ТОВ «Ювелірна група України» отримує операційний дохід.

Приймання ювелірних виробів від постачальників на ТОВ «Ювелірна група України» проводиться за наявності супровідних документів, передбачених чинним законодавством: товарно-транспортних накладних

(прибутково-видаткових накладних), документів, що підтверджують належну якість виробів.

Під час приймання товарів на ТОВ «Ювелірна група України» перевіряється наявність маркування, яке наноситься на ювелірний виріб, товарний ярлик або індивідуальну упаковку, групову, транспортну тару і пакувальний лист. Товарний ярлик ювелірного виробу передбачає наявність такої інформації:

– на його лицьовому боці зазначається найменування або товарний знак підприємства-виробника, найменування виробу або його шифр, найменування сплаву металу та його проба, маса виробу, ціна за 1 г (для вагових виробів) або ціна виробу;

– на зворотному боці – артикул, номер (розмір) каблучки або браслета, найменування каменю, нормативно-правовий акт, відповідно до якого виготовлено виріб, кількість і якісні характеристики каменів (колір, дефектність, маса, форма огранки).

Торгівля ювелірними виробами без відтисків державного пробірного клейма України або документів, що підтверджують їх якість, забороняється.

Дохід від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України», згідно з ПКУ включає, зокрема, дохід від реалізації товарів. Продажем (реалізацією) товарів вважаються будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів.

На ТОВ «Ювелірна група України» дохід від реалізації товарів розраховується наступним чином:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Дохід від} \\ \text{реалізації} \\ \text{товарів} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Ціна за} \\ \text{одиницю} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Кількість} \\ \text{реалізованих} \\ \text{товарів} \end{array}} \quad (2.1)$$

Розглянемо порядок визначення ціни за одиницю виробу.

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Ціна за} \\ \text{одиницю} \\ \text{виробу} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Собі-} \\ \text{вар-} \\ \text{тість} \\ \text{товару} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Адміні-} \\ \text{стративні} \\ \text{та збутові} \\ \text{витрати} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Пенсій-} \\ \text{ний збір} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{Прибу-} \\ \text{ток} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{ПДВ} \end{array}} \quad (2.2)$$

До ціни реалізації ювелірних виробів (загальної вартості товару) на ТОВ «Ювелірна група України» включається як збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, так і ПДВ. А саме, у разі продажу ювелірних виробів із золота, платини та дорогоцінного каміння до бази оподаткування ПДВ включаються суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Ставка збору до пенсійного фонду складає 10% від вартості чистого металу у виробі та відповідно цей збір розраховується наступним чином.

Наприклад, виріб 585 проби вагою 9,25 грам необхідно перевести в 999,99 пробу $\div 9,25 \div 999,99 \times 585 = 5,41$ грама

Курс за грам золота 999,9 проби в гривнях по курсу НБУ на 10.07.2020 року складав: вартість тр. унції 1815\$, курс долара 27,03 грн. Отже, отримаємо розрахунок: $1815 \div 31,104 \times 27,03 = 1577,27$ грн. за грам золота в 999,99 пробі, де 31,104 – вага тр. унції.

Отже, збір до пенсійного фонду складе: $5,41 \times 1577,27 \times 10\% = 853,30$ грн. Рахунок на сплату пенсійного збору наведено у додатку А.

Таким чином, суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що включаються до ціни продажу ювелірних виробів (загальної вартості товару), продавець ювелірних виробів – платник податку на прибуток враховує для визначення об'єкта оподаткування та включає у податковому обліку до складу доходів.

ТОВ «Ювелірна група України» – платник податку на прибуток включає суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування до складу транспортно-заготівельних витрат, облік яких веде на рахунку 281 «Товари на складі» та списує на рахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» в кінці року.

Нарахування збору до пенсійного фонду та перерахування в казначейство здійснюється наступним чином:

Дт 281 «Товари на складі»

Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Дт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»

Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Вартість пробірування розраховується наступним чином:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Вартість} \\ \text{пробіру-} \\ \text{вання} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Вага} \\ \text{виробу} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Вартість} \\ \text{послуги} \\ \text{пробірування} \end{array}} \quad (2.3)$$

Вартість послуги пробірування розраховується виходячи з наступних даних: для золотих виробів – 6,01 грн. / грам, срібло – 2,42 грн. / грам).

$$9,25 \text{ грам} \times 6,01 \text{ грн. / грам} = 55,59 \text{ грн.}$$

Вартість послуги клеймування розраховується виходячи з наступних даних:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{Вартість} \\ \text{клейму-} \\ \text{вання} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{Штук} \\ \text{виробів} \end{array}} \times \boxed{\begin{array}{c} \text{Вартість} \\ \text{послуги} \\ \text{клеймування} \end{array}} \quad (2.4)$$

Вартість послуги клеймування розраховується виходячи з наступних даних: для золотих виробів – 3,41 грн. / штуку, срібло – 3,11 грн. / штуку).

$$9,25 \text{ грам} \times 3,41 \text{ грн. / грам} = 31,54 \text{ грн.}$$

Послуги з пробірування та клеймування ТОВ «Ювелірна група України» відносить не на витрати, а включає до складу транспортно-заготівельних витрат, облік яких здійснює на рахунку 281.1 «Товари на складі. срібло» та 281.2 «Товари на складі. золото» та списує в кінці року. Сплачує ТОВ «Ювелірна група України» за послуги пробірування та клеймування Пробірній палаті з відображенням в бухгалтерському обліку запису на рахунках: Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

На ТОВ «Ювелірна група України» дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такі товари. Щодо доходів у вигляді сум попередньої оплати та авансів, отриманих у рахунок оплати товарів, то вони на ТОВ «Ювелірна група України» не враховуються для визначення об'єкта оподаткування.

Для операцій з реалізації ювелірних виробів ПКУ окремого порядку оподаткування ПДВ не передбачено. Тому при здійсненні таких операцій на ТОВ «Ювелірна група України» застосовуються загальні норми оподаткування ПДВ, передбачені розділом V ПКУ. Так, відповідно до ст. 185 ПКУ операції з продажу ювелірних виробів, місце постачання яких розташоване на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ.

База оподаткування операцій з продажу ювелірних виробів на ТОВ «Ювелірна група України» визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених з урахуванням загальнодержавних податків і зборів.

На ТОВ «Ювелірна група України» реалізованим вважається товар, який відвантажений покупцю, а моментом реалізації – момент переходу права власності на товар.

Обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є одним із основних показників діяльності ТОВ «Ювелірна група України». За своїм економічним змістом фактична величина реалізації продукції характеризує кінцевий результат роботи ТОВ «Ювелірна група України», виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку тощо.

ТОВ «Ювелірна група України» працює з покупцями на умовах передоплати, при цьому з використанням загальноприйнятих принципів складання фінансової звітності в Україні – це принципу нарахування, тому при отриманні грошових коштів дохід від реалізації товарів на ТОВ «Ювелірна група України» не визнається.

Узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів на ТОВ «Ювелірна група України» здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації», за допомогою субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

За принципом нарахування в момент відвантаження товари вважаються проданими, тому в обліку ТОВ «Ювелірна група України» відображається дохід за Кт 702 «Дохід від реалізації товарів» з одної сторони та на цю суму визнається дебіторська заборгованість покупців за Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Відвантаження або відпуск товарів із складу покупцям проводять на підставі первинних документів наказів-накладних або розпоряджень відділу збуту. У первинній документації зазначають номер замовлення та адресу, за якою відправляють товар, кількість місць, вид упаковки, масу та інші дані, що характеризують відвантажений товар (додаток А). Розрахунковими документами на ТОВ «Ювелірна група України» є: рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписані на основі рахунків-фактур. У розрахункових документах містяться дані про відвантажений товар (найменування, кількість, одиниця виміру в грамах, ціна, вартість тощо).

ТОВ «Ювелірна група України» було реалізовано ювелірні вироби. Собівартість таких товарів становила 20 000 грн. та 15 000 грн., а ціна продажу продажна вартість – 37 800 грн. та 27 000 грн. Облік операцій з реалізації ювелірних виробів ТОВ «Ювелірна група України» розглянуть в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Облік операцій з реалізації ювелірних виробів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Отримана передоплата від покупця за ювелірні вироби із золота	311	681	37800
2	Відображено ПДВ	643	641	6300
3	Відображено доходи від реалізації ювелірних виробів	361	702	37 800
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	643	6300
5	Відображено собівартість реалізованих ювелірних виробів	902	281.1	20 000
6	Залік заборгованостей	361	681	37800

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
7	Отримана передоплата від покупця за ювелірні вироби зі срібла	311	361	27000
8	Відображено ПДВ	643	641	4500
9	Відображено доходи від реалізації товарів, з операцій з продажу яких не сплачується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	361	702	27000
10	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	643	4500
11	Відображено собівартість реалізованих товарів, з операцій з продажу яких не сплачується збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	902	281.1	15 000

Далі розглянемо операції з імпорту товарів та операції, які безпосередньо пов'язані з імпортом товарів на ТОВ «Ювелірна група України». Підставою для перерахування коштів постачальнику-нерезиденту в оплату імпортованих товарів ТОВ «Ювелірна група України» є насамперед належним чином укладений зовнішньоекономічний контракт та платіжне доручення на переказ коштів (валюти). В своїй діяльності для здійснення операцій щодо імпорту, а саме операцій щодо купівлі валюти, ТОВ «Ювелірна група України» керується вимогами Положення про здійснення операцій із валютними цінностями № 2 від 02.01.2019 р., відповідно до якого клієнт-резидент зобов'язаний використати іноземну валюту, що куплена, не пізніше ніж за десять робочих днів після дня її зарахування на його поточний рахунок на потреби, зазначені в заяві про купівлю іноземної валюти. А отже, ТОВ «Ювелірна група України» у заяві про купівлю іноземної валюти доручає суб'єкту ринку продати куплену, обміняну іноземну валюту, що не буде перерахована за призначенням у вищезазначений строк. Фактично за умови невиконання зазначених вище строків, придбана валюта продається уповноваженим банками протягом 5 робочих днів на Міжбанківському валютному ринку.

Так само має вчинити банк й у разі повернення раніше надісланого авансу ТОВ «Ювелірна група України» нерезиденту, для якого попередньо була придбана валюта. У разі повернення ТОВ «Ювелірна група України» іноземної валюти від нерезидентів, яка попередньо купувалася на

міжбанківському валютному ринку України, зазначені кошти у повному обсязі їх повернення або у сумі, що дорівнює сумі купленої іноземної валюти, мають бути продані уповноваженим банком без доручення клієнта на міжбанківському валютному ринку України відповідно до вимог Положення №281 «Про порядок та умови торгівлі іноземною валютою» протягом 5 банківських днів з дня їх зарахування на розподільчий рахунок.

Для відображення операцій купівлі іноземної валюти у бухобліку ТОВ «Ювелірна група України» використовується субрахунок 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті». Тобто фактичною датою здійснення операції купівлі валюта має зарахуватися на поточний валютний рахунок (дебет субрахунків 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» та/або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті» з кредитом субрахунку 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»).

Тобто у разі придбання на міжбанку валюти за курсом нижчим, ніж на цей день курс НБУ (фактично витратили менше гривень на придбання валюти, ніж маємо гривневого еквівалента на валютному рахунку від придбаної валюти), різниця між курсом Міжбанківському валютному ринку та НБУ (від'ємна різниця, бо курс НБУ вищий), помножена на кількість придбаної валюти, буде відображатися на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», бо ТОВ «Ювелірна група України» отримало дохід від операції придбання валюти. Якщо ж курс Міжбанківському валютному ринку вищий, ніж курс НБУ, додатну різницю між курсами перемножену на кількість валюти ТОВ «Ювелірна група України» відображає на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти», бо фактично понесені втрати – витратили гривень більше, ніж маємо гривневого еквівалента придбаної валюти.

Отже, на субрахунку 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» відобразатиметься від'ємна різниця між ціною купівлі іноземної валюти та її балансовою вартістю, а на субрахунку 942 «Витрати на купівлю-

продаж іноземної валюти» – додатна різниця між ціною купівлі іноземної валюти та її балансовою вартістю.

ТОВ «Ювелірна група України» подало заявку до уповноваженого банку на купівлю 2000 доларів США для виконання умов контракту на поставку товару на умовах передоплати. За попереднім розрахунком було перераховано з поточного рахунка 16500 грн. на купівлю валюти. Курс НБУ на дату зарахування на поточний валютний рахунок — 28,4 грн/дол. Валюта придбана за курсом: варіант А — 28,6 грн/дол.; варіант Б — 28,2 грн/дол. (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Облік операцій з купівлі валюти на ТОВ «Ювелірна група України»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Перераховано гривні згідно з попереднім розрахунком	333	311	57300,00
2.	Зараховано валюту на рахунок (курс НБУ – 28,4 грн/дол.)	312	333	2000,00\$ 56800,00
3.a	Варіант А – зараховано на поточний рахунок зайво перераховані кошти	311	333	40,00
3.б	Варіант Б – зараховано на поточний рахунок зайво перераховані кошти	311	333	840,00
4.a	Варіант А – визнано різницю між ціною придбання та балансовою вартістю (курс придбання вищий від курсу НБУ, тому відображаємо витрати) $(8,15 - 7,85) \times 2000,0 = 600,0$	942	333	600,00
4.б	Варіант Б – визнано різницю між ціною придбання та балансовою вартістю (курс придбання нижчий від курсу НБУ, тому відображаємо дохід) $(7,75 - 7,85) \times 2000,0 = 200,0$	333	711	200,00

В результаті здійснення операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» виникають також й інші операційні доходи, серед яких дохід, який обліковується на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». На ТОВ «Ювелірна група України» визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться відповідно до п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» на дату здійснення господарської операції та на дату балансу.

При здійсненні імпорتنих операцій контроль над товаром ТОВ «Ювелірна група України» отримує при отриманні ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на товар. Дата відображення в обліку імпортного активу не залежить від дати оформлення митної декларації. Імпортний товар на ТОВ «Ювелірна група України» оприбутковується після оплати, тому вартість товару, виражену у валюті, визначають за курсом НБУ на дату перерахування авансу.

За умовами ЗЕД-контракту ТОВ «Ювелірна група України» імпортує товар вартістю \$50000 (курс НБУ на дату оформлення МД – 26,3 грн./\$, на дату оприбуткування товару – 26,5 грн./\$). Сплачені мито 5 % і «ввізний» ПДВ. Оплачено послуги митного брокера – 10000 грн. (без ПДВ); послуги міжнародного перевезення (ПДВ 0 %) – 25000 грн. Курс НБУ на дату балансу – 26,7 грн./\$. У наступному місяці з валютного рахунку підприємство здійснило оплату за отриманий товар (курс НБУ – 26,4 грн./\$). Облік зазначених операцій на ТОВ «Ювелірна група України» здійснюється, як показано в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік імпорту товарів на ТОВ «Ювелірна група України»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Перераховано митним органам кошти на сплату митних платежів:			
	– мито (\$51000 x 26,3 грн./\$ x 5 %)	377	311	67065
	– «ввізний» ПДВ ((51000 x 26,3 грн./\$ + 67065 грн.) x 20 %)	377	311	281673
2	Оплачено послуги митного брокера	377	311	10000
3	Перераховано оплату за послуги міжнародного перевезення	377	311	25000
4	Оприбутковано імпортний товар (\$50000 x 26,5 грн./\$)	281.1	632	<u>\$50000</u> 1325000
5	Оприбутковано товар (\$50000 x 26,4 грн./\$)	281.1	632	<u>\$50000</u> 1320000
6	Віднесено на збільшення первісної вартості:			
	– суму ввізного мита	281.1	377	67065
	– вартість послуг митного брокера	281.1	685	10000
	– вартість міжнародного перевезення	281.1	631	25000
7	Відображено залік заборгованостей з митним брокером	685	377	10000

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
8	Відображено залік заборгованостей з перевізником	631	377	25000
9	Відображено на дату балансу курсові різниці за заборгованістю перед нерезидентом ((26,7 грн./\$ - 26,5 грн./\$) x \$50000)	945	632	10000
10	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	10000
11	Перераховано оплату нерезиденту (\$50000 x 26,4 грн./\$)	632	312	\$50000 1320000
12	Відображено курсову різницю, нараховану на дату операції ((26,4 грн./\$ - 26,7 грн./\$) x \$50000)	632	714	15000
13	Списано курсову різницю на фінрезультат	714	791	15000

Ще одним іншим доходом від операційної діяльності, який визнається на ТОВ «Ювелірна група України», є дохід від операцій оренди. Датою нарахування таких доходів на ТОВ «Ювелірна група України» є дата встановлена відповідно до умов укладеного орендного договору. Якщо у договорі ТОВ «Ювелірна група України» зазначено, що дохід за договором нараховується поквартально, то фактично отримана оплата (аванс) за півріччя не потрапить до доходів у повній сумі, а лише у сумі, що дорівнює оплаті лише за один квартал.

ТОВ «Ювелірна група України» уклало 13 жовтня 2019 року договір оперативної оренди з підприємством ТОВ «Константа», платником єдиного податку без сплати ПДВ на оренду приміщення строком на рік. У договорі зазначено, що нараховують платежі у сумі 30000,00 грн. щомісяця в останній день місяця, проте платіж за перший місяць складається зі суми платежу за перший місяць та завдатку за останній (заключний) місяць оренди (тобто на суму 60000,00 грн.). У такому випадку до складу доходів IV кварталу 2019 року потрапить сума 90000,00 грн. (30000,00 + 30000,00 + 30000,00). Сума у 30000,00 грн. за останній місяць оренди є сумою майбутніх періодів і є авансовою сумою за останній місяць оренди, тож її не слід показувати у податкових доходах IV кварталу, адже неможливо буде скласти акт про надання послуг на таку суму.

ТОВ «Ювелірна група України» передало в операційну оренду іншому підприємству (орендареві) об'єкт основних засобів, первісна вартість якого

на момент передачі становила 70 000,00 грн., знос – 40 000,00 грн., за залишковою вартістю 30000,00 грн. (70 000,00 – 40 000,00). При цьому надання майна в оренду не є для ТОВ «Ювелірна група України» основною діяльністю. Протягом строку оренди нараховано амортизацію в сумі 15000,00 грн.

За весь період оренди нарахована орендна плата, отримана на поточний рахунок, становить 24000,00 грн., у тому числі ПДВ– 4000,00 грн.

Підприємство-орендар (платник ПДВ) використовує отриманий об'єкт в адміністративній діяльності. Це підприємство з дозволу ТОВ «Ювелірна група України» здійснило поліпшення отриманого об'єкта на суму 3600,00 грн., у тому числі ПДВ – 600,00 грн.

Роботи з поліпшення виконано сторонньою організацією, після чого оплачено орендарем з банківського рахунку. За період оренди нарахована сума зносу поліпшень становила 1000,00 грн.

Після закінчення строку оренди об'єкт основних засобів разом із сумою поліпшень (безоплатно) повернуто ТОВ «Ювелірна група України». Звичайна ціна поліпшень збігається з їх залишковою вартістю 2000,00 грн. (3000,00 – 1000,00). Таким чином, орендар нарахував податкове зобов'язання з ПДВ на суму безоплатно переданих поліпшень 400,00 грн. (2000,00 x 20%).

Після отримання об'єкта з оренди ТОВ «Ювелірна група України» використовує його у власній діяльності з адміністративною метою. Амортизацію за перший місяць такого використання нараховано у сумі 160,00 грн., у тому числі безоплатно отриманих поліпшень – у сумі 16,00 грн. (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Визначення доходу від операційної оренди активів на ТОВ «Ювелірна група України»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Передано об'єкт ОЗ в оренду (переданий в оренду об'єкт обліковується на окремому аналітичному рахунку чи на окремому субрахунку четвертого порядку)	10	10	70 000,00
2.	Нараховано амортизацію переданого в оренду об'єкта	949	131	15 000,00

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5
3.	Нараховано орендну плату	377	713	24000,00
4.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	713	641	4000,00
5.	Відображено фінансові результати від оренди:			
5.1	доходи	713	791	20 000,00
5.2	витрати	791	949	15000,00
6.	Отримано орендну плату на рахунок	311	377	24000,00
7.	Повернуто об'єкт ОЗ з оренди	10	10	70000,00
8.	Збільшено первісну вартість об'єкта на суму безоплатно отриманих поліпшень	10	424	2400,00
9.	Нараховано амортизацію за перший місяць використання об'єкта ОЗ у власній діяльності	92	131	160,00
10.	Визнано дохід від безоплатно отриманих поліпшень основних засобів	424	745	16,00

ТОВ «Ювелірна група України» в рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати відображають належну суму доходу скорегованого на суму ПДВ.

ТОВ «Ювелірна група України» в рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати відображають належну суму доходу скорегованого на суму ПДВ. Джерелом інформації для заповнення статті 2000 є інформація, яка утворилася за Дт 70 «Доходи від реалізації» та Кт 791 «Результат операційної діяльності».

У статті «Інші операційні доходи» (ряд. 2120) відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Джерелом інформації для заповнення статті 2120 є інформація, яка утворилася за Дт 71 «Інший операційний дохід» та Кт 791 «Результат операційної діяльності».

2.3 Аналіз діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

Аналіз фінансового стану ТОВ «Ювелірна група України» проводився за такими етапами:

- горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу;
- аналіз фінансових результатів;
- оцінка показників фінансового стану.

В таблиці 2.5 проведений горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу за 2017-2019 роки з використанням даних додатку В.

Аналіз активів підприємства за період 2017-2019 рр. дозволив зробити висновки про те, що оборотні активи займають найбільшу частину в активах ТОВ «Ювелірна група України», але відсутній стабільний напрямок їх змін, а саме: в 2018 році спостерігається зростання оборотних активів, переважно за рахунок запасів на суму загальну суму 9692,6 тис грн., що одночасно свідчить про розширення діяльності підприємства, шляхом створення різноманітної пропозиції для покупців, та заморожування грошових коштів в товарних запасах, що в свою чергу, виходячи з показників ліквідності, розрахованих нижче, позначилося на платоспроможності ТОВ «Ювелірна група України». В 2019 році спостерігається зменшення оборотних активів знов таки за рахунок запасів, які складають 5115,4 тис. грн., що на 7221 тис. грн. менше ніж в попередньому періоді.

Виходячи з результатів аналізу активів, за досліджуваний період стан основних засобів не змінювався. Сума капітальних інвестицій в основні засоби на ТОВ «Ювелірна група України» дорівнювала нулю, тобто підприємство не інвестувало кошти в майно, основні засоби не оновлювалися.

Впродовж досліджуваного періоду дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги ТОВ «Ювелірна група України» дорівнювала нулю, що свідчить про ефективну комерційну політику підприємства та використання додаткових методів щодо заохочення покупців до своєчасної оплати за отриманий товар.

На початок досліджуваного періоду, а саме в 2017 році сума іншої поточної дебіторської заборгованості становила 3321,7 тис. грн. та склала значну суму в структурі активів, а саме 61%. Після цього спостерігаємо зміну тенденції та зменшення суми іншої поточної дебіторської заборгованості до 7,5 тис. грн., що у відсотковому еквіваленті склало менше ніж 1 %.

Значення цього показника в 2019 році демонструє невелике збільшення, а саме 35,9 тис. грн., що значно не вплинуло на структуру активів.

Таблиця 2.5 – Горизонтальний та вертикальний аналіз балансу

Показник	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення, тис. грн.	
		31.12.2017, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2018, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2019, тис. грн.	Питома вага, %	2018-2017	2019-2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
АКТИВ:									
I. Необоротні активи:									
Основні засоби	1010	-	-	-	-	-	-	-	-
- первісна вартість	1011	18,6		18,6		18,6			
- знос	1012	18,6		18,6		18,6			
II. Оборотні активи:									
Запаси	1100	1740,30	32	12336,4	82	5115,4	81	+10596,1	-7221
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	1125	-	-	-	-	-	-	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	207,10	4	409,0	3	254,9	4	+201,9	-154,1
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	3321,7	61	7,5	-	35,9	1	-3314,2	+28,4
Гроші та їх еквіваленти	1165	49,2	1	0,1	-	4,7	-	-49,1	+4,6
Витрати майбутніх періодів	1170	1,3	-	2,6	-	2,8	-	+1,3	+0,2
Інші оборотні акт.	1190	133,3	2	2389,9	15	935,1	14	+2256,6	-1454,8
БАЛАНС	1300	5452,90	100	15145,5	100	6348,8	100	+9692,6	-8796,7

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ПАСИВ:									
I. Власний капітал:									
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	18,7	0,3	18,7	0,12	18,7	0,29	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(45,5)	0,73	484,1	3,2	657,1	10,4	+529,6	+173
III. Поточні зобов'язання									
Поточна кредиторська заборгованість за:									
- товари, роботи, послуги;	1615	1340,3	24,52	42,1	0,3	26,8	0,42	-1298,2	-15,3
- за розрахунками з бюджетом	1620	133,3	2,00	108,2	0,68	35,9	0,57	-25,1	-72,3
- розрахунками з оплати праці	1630	24,8	0,45	-	-	-	-	-0,45	-100
Інші поточні зобов'язання	1690	3981,4	72	14492,5	95,7	5610,4	88,32	+10511,1	-8882,1
БАЛАНС	1900	5452,90	100	15145,5	100	6348,8	100	+9692,6	-8796,7

Тобто, за досліджуваний період інша поточна дебіторська заборгованість суттєво зменшилась, що позитивно впливає на фінансові витрати, адже немає необхідності залучати додаткові кошти для фінансування господарської діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Скорочення дебіторської заборгованості на ТОВ «Ювелірна група України» нами оцінюється позитивно, отже це відбувається за рахунок скорочення періоду її погашення.

При цьому дебіторська заборгованість на ТОВ «Ювелірна група України» зменшується одночасно зі збільшенням відвантаженням продукції, що свідчить про підвищення ділової активності підприємства.

Сума грошових коштів на ТОВ «Ювелірна група України» впродовж 2017-2018 років різко зменшилась, а саме з 49,2 тис. грн. до 0,1 тис. грн., що відбувалося на фоні зменшення іншої поточної дебіторської заборгованості. Погашення іншої поточної дебіторської заборгованості повинно було б позначитися на збільшенні грошових коштів, але в цьому періоді ТОВ «Ювелірна група України» інвестувало отримані грошові кошти від дебіторів в запаси, що позначилося на розширенні товарного асортименту, укріпленні своїх ринкових позицій, так як слідство на збільшенні доходу від реалізації.

Отже, в період з 2017 по 2018 роки, загальна вартість оборотних активів збільшилась на 9692,6 тис. грн. Тобто спостерігається приріст оборотних активів на 178 %. Цей факт свідчить про підвищення потенціалу ТОВ «Ювелірна група України» генерувати прибуток, адже сума активів, що приймає участь в операційному, інвестиційному та фінансовому процесі росте. В 2019 році спостерігається тенденція скорочення активів, а саме на 58 %, що відбулося одночасно зі зменшенням кінцевого результату діяльності ТОВ «Ювелірна група України» за звітний період.

Отже, розглянуті показники свідчать про відсутність єдиної тенденції в розвитку ТОВ «Ювелірна група України», а отже й про нестабільний

фінансовий стан підприємства, що в свою чергу буде проілюстровано нижче за допомогою фінансових коефіцієнтів.

Аналізуючи власні джерела формування активів, можна зазначити, що розмір зареєстрованого капіталу ТОВ «Ювелірна група України» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду і складає 18,7 тис. грн. В 2017 році сума непокритого збитку становила 45,5 тис. грн. В 2018 році цей показник збільшується на 1163,9 % порівняно з попереднім роком, а отже його значення змінюється на протилежне – на прибуток. Позитивне напрямом змін цього показника є хорошим явищем, яке свідчить, що зростання власного капіталу ТОВ «Ювелірна група України» відбувається за рахунок ефективної роботи менеджменту в цьому напрямку, маркетингової політики, що включає в себе дослідження ринку, аналізу конкурентів, вивчення смаків та уподобань покупців. Тож можемо стверджувати, що менеджмент здатний виконувати поставлені перед ним завдання та досягати цілей зростання добробуту ТОВ «Ювелірна група України». На кінець 2019 року сума нерозподіленого прибутку становила 657,1 тис. грн., що відповідає зростанню на 35,74 % у порівнянні з 2018 роком.

Найбільшу питому вагу в пасивах ТОВ «Ювелірна група України» займають інші поточні зобов'язання. У 2017 році цей показник складає 3981,4 тис. грн. У 2018 році сума цього показника збільшується на 178 % порівняно з попереднім роком, а у 2019 році зменшується відповідно на 58 % і становить 6348,8 тис. грн. В 2017 році загальна вартість пасивів становила 5452,90 тис. грн. В 2018 році спостерігається приріст цього показника на 178 %. Цей факт свідчить про підвищення загальної суми фінансових ресурсів ТОВ «Ювелірна група України», що використовується для здійснення своєї діяльності. За період з 2018 по 2019 роки спостерігається тенденція скорочення джерел формування активів на ТОВ «Ювелірна група України». Тому, відповідно, на кінець 2019 року їх загальна вартість складала 6348,8 тис. грн. Цей факт свідчить про зниження загальної суми фінансових ресурсів підприємства, що використовується для здійснення своєї діяльності.

Отже, тенденція розвитку ТОВ «Ювелірна група України» залишається нестабільною.

В таблиці 2.6 наведено аналіз доходів та витрат ТОВ «Ювелірна група України», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання. Як видно з даних таблиці 2.6, найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції товарів, а у витратах найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованих товарів.

Така тенденція є закономірною для ТОВ «Ювелірна група України», адже воно є підприємством торгівельним і основною діяльністю є торгівля годинниками та ювелірними виробами.

За 2017 рік діяльність ТОВ «Ювелірна група України» виявилася збитковою (збиток склав 34,7 тис. грн.), це означає перевищення витрат підприємства над його доходами. В цьому періоді ТОВ «Ювелірна група України» здійснювало неефективну маркетингову політику та не здійснювало пошук шляхів зниження собівартості товарів та інших операційних витрат. В 2018 році сумарний обсяг чистого доходу збільшився на 45,6 % порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованих товарів позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «Ювелірна група України», збільшує його частку на ринку ювелірних виробів. На кінець 2019 року обсяг чистого доходу становив 14523,9 тис. грн., що на 1,44 % менше ніж в попередньому періоді, а отже отримані доходи в 2018-2019 роках практично ідентичні. Корисним на даному етапі аналізу є погляд на темпи приросту доходу від реалізації та собівартості реалізованих товарів. В 2017 році спостерігається приріст чистого доходу, який здійснювався більшими темпами (+45,6 %) ніж приріст собівартості реалізованих товарів (+39,49 %), що однозначно є позитивною тенденцією, яка вказує на те, що собівартість реалізованих товарів на одну гривню доходу від реалізації зменшувалося, що позначилося на отриманні додаткового прибутку.

Таблиця 2.6 – Горизонтальний та вертикальний аналіз доходів та витрат

№	Найменування показника	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення	
			2017	Питома вага, %	2018	Питома вага, %	2019	Питома вага, %	2017-2016	2018-2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	10120,40	99,9	14735,5	99,86	14523,9	99,9	+4615,1	-211,6
2	Інші операційні доходи	2120	7,5	0,1	19,8	0,14	3,9	0,1	+12,3	-15,9
	Разом доходи	2280	10127,90	100	14755,3	100	14527,8	100	+4627,4	-227,5
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	9781,90	96,26	13644,8	95,92	13814,8	96,18	+3862,9	+170
2	Інші операційні витрати	2180	380,70	3,74	472,7	3,32	513,4	3,57	+92	+40,7
3	Інші витрати	2270	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Податок на прибуток	2300	-	-	108,2	0,76	35,9	0,25	-	-72,3
	Разом		10162,6	100	14225,7	100	14364,1	100	+4063,1	+108,4

У другій половині досліджуваного періоду ситуація змінилася в гривневому еквіваленті несуттєво, але суттєвим є якісний напрямок самих змін, а саме: при зменшенні доходу на 1,44 %, собівартість збільшилась на 1,25 %, що вказує на те, що витрати на одиницю виручки підвищились у порівнянні з першою половиною досліджуваного періоду. В даному випадку для ТОВ «Ювелірна група України» це свідчить про неефективну політику управління собівартістю товарів, що в кінцевому разі позначилося на фінансовому результаті діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Інші операційні витрати впродовж досліджуваного періоду постійно збільшувалися. Так, в 2019 році спостерігається негативний напрямок змін цих витрат, оскільки темп їх приросту (+8,6 %) перевищує темп приросту доходу від реалізації товарів (-1,44 %) та собівартості реалізованих товарів (+1,25 %). Що в кінцевому разі позначилося на прибутковості підприємства.

З метою визначення основних показників фінансового стану було проведено аналіз фінансової стану підприємства за 2017–2019 роки. В таблиці 2.7 розглянуто показники ліквідності та фінансової незалежності

Таблиця 2.7 – Аналіз показників ліквідності та фінансової незалежності

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1170)}}{\text{ф.1 (р.1695 - р.1665)}}$	Більше 1	1,01	1,03	1,11	+0,02	+0,08
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1100 - р.1170)}}{\text{ф.1 р.1695}}$	0,6 – 0,8	0,68	0,19	0,22	-0,49	+0,03
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 р.1165}}{\text{ф.1 р.1695}}$	Збільшення > 0	0,01	-	0,001	-0,01	+0,001
Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	$\frac{\text{ф1 р. 1495}}{\text{ф1 р.1900}}$	Збільшення 0,4-0,6	-0,005	0,03	0,106	+0,035	+0,076
Коефіцієнт фінансування	$\frac{\text{ф.1 р.1495}}{\text{ф1 (р.1595+ р.1695)}}$	Збільшення > 0,5	-0,005	0,03	0,106	+0,035	+0,076

Ліквідність ТОВ «Ювелірна група України» – це його здатність перетворити свої активи в кошти платежу для погашення короткострокових зобов'язань. Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Ювелірна група України» розрахуватись за своїми боргами.

В таблиці виконано оцінку ліквідності ТОВ «Ювелірна група України» за допомогою системи фінансових коефіцієнтів, які дозволяють співставити вартість поточних активів, що мають різний ступінь ліквідності, із сумою поточних зобов'язань.

Впродовж 2017-2018 рр. коефіцієнт поточної ліквідності трохи більше одиниці, що вказує на приблизну рівність поточних активів і пасивів. Якщо при цьому взяти до уваги аргумент, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів ТОВ «Ювелірна група України» істотно відрізняється, можна стверджувати, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані по повній вартості, у результаті ТОВ «Ювелірна група України» буде не в змозі розрахуватися за своїми боргами, що позначиться на погіршенні фінансового стану ТОВ «Ювелірна група України». Крім того, у ТОВ «Ювелірна група України» повинен бути значний обсяг товарних запасів для ведення господарської діяльності після погашення всіх поточних зобов'язань, оскільки підприємство працює в сфері оптової торгівлі.

В 2019 році спостерігається збільшення коефіцієнта поточної ліквідності на 0,08, що вказує на позитивну тенденцію в господарській діяльності ТОВ «Ювелірна група України». Цей коефіцієнт дає найбільш загальну оцінку ліквідності активів ТОВ «Ювелірна група України». Оскільки нормальним значенням даного коефіцієнта вважається 1,5...2,5, але не менше 1, то можна стверджувати, що підприємству необхідно підвищувати свій загальний рівень ліквідності

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує платіжні можливості ТОВ «Ювелірна група України» щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «Ювелірна група України» спостерігається

негативна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства немає можливості розрахуватися за своїми боргами. Рівень показників абсолютної ліквідності ТОВ «Ювелірна група України» вказує на неможливість терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями.

На рисунку 2.1 представлені коефіцієнти ліквідності ТОВ «Ювелірна група України».

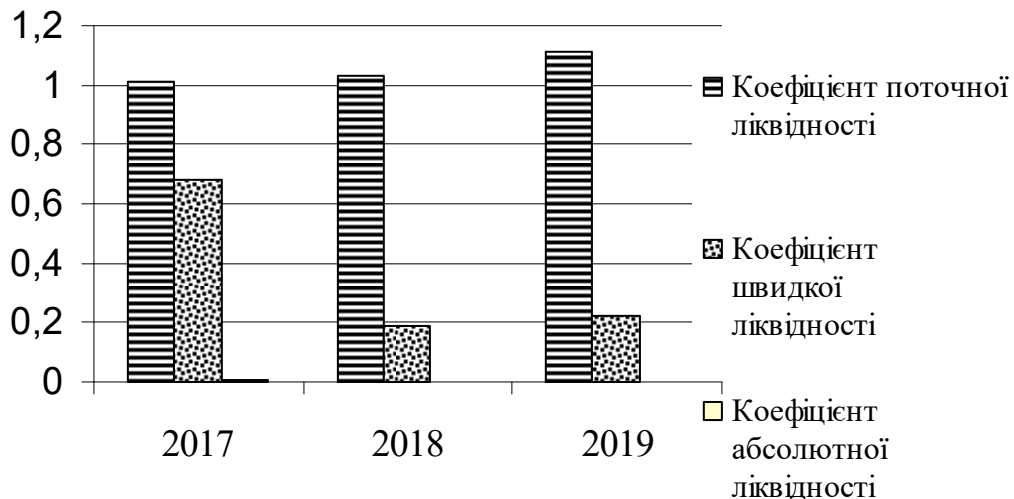


Рисунок 2.1 – Коефіцієнти ліквідності за 2017 – 2019 роки на ТОВ «Ювелірна група України»

Коефіцієнт автономії – один з найбільш важливих коефіцієнтів фінансової стійкості для ТОВ «Ювелірна група України». Значення показника говорить про те, яку частину своїх активів ТОВ «Ювелірна група України» здатна профінансувати за рахунок власних фінансових ресурсів. Низьке значення цього показника в 2017-2019 роках на ТОВ «Ювелірна група України» сигналізує про високий рівень ризиків і низьку стійкість підприємства в середньостроковій перспективі. А в умовах нестабільної та слабкої платоспроможності ТОВ «Ювелірна група України», це означає, що підприємство не зможе стабільно діяти при зміні ринкової ситуації. Низька частка власного капіталу, яку можна спостерігати впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «Ювелірна група України» зазвичай, супроводжується значними фінансовими витратами, тому зміна ринкових умов може привести

до ситуації, коли сума операційних витрат і фінансових витрат буде перевищувати фінансовий результат підприємства. Тривалий вплив такого фактора, безумовно, може призвести до банкрутства.

Отже, в умовах діяльності ТОВ «Ювелірна група України» для збільшення значення показника автономії необхідно залучати кошти власників або інвесторів, реінвестувати прибуток у роботу підприємства, тощо. Якщо є можливість інтенсифікувати діяльність, то бажано залучати додаткові позикові кошти. Таким чином, ТОВ «Ювелірна група України» є фінансово нестабільною. Рівень фінансових ризиків знаходиться на високому рівні.

Рентабельність – це відносний показник, який характеризує ефективність виробництва, реалізації продукції, використання активів, виробничих фондів та інше. У загальному вигляді він розраховується як відношення прибутку до витрат, тобто є нормою прибутку. Іншими словами показники рентабельності показують частку прибутку в кожній грошовій одиниці витрат, або частку товарної продукції в її собівартості. Розрахунок показників рентабельності на ТОВ «Ювелірна група України». В таблиці 2.8 розглянуто показники рентабельності.

Таблиця 2.8 – Аналіз показників рентабельності ТОВ «Ювелірна група України»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
Коефіцієнт рентабельності активів	$\frac{\text{ф.2 р.2350}}{\text{р.1300}} \div \text{ф.1}$	Збільшення > 0	-0,006	0,03	0,03	+0,036	-
Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції	$\frac{\text{ф.2 р.2350}}{\text{р.2000}} \div \text{ф.2}$	Збільшення > 0	-0,003	0,04	0,01	+0,043	-0,03
Коефіцієнт рентабельності акціонерного капіталу	$\frac{\text{ф.2 р.2350}}{\text{р.1400}} \div \text{ф.1}$	Збільшення > 0	-1,86	28,32	8,75	+30,18	-19,57

За результатами роботи ТОВ «Ювелірна група України» в 2017 році було отримано збиток, тому при розрахунку показників рентабельності в цьому періоді були отримані від'ємні значення цього показника – збитковості.

За даними, отриманими в таблиці 2.8, можна зробити наступні висновки:

– у 2018 – 2019 роках ТОВ «Ювелірна група України» отримало на 1 грн. активів 0,03 грн. чистого прибутку. Це низький показник, який свідчить про незадовільну ефективність роботи підприємства;

– коефіцієнтів рентабельності реалізованої продукції впродовж 2018-2019 року знизився, тобто чистий прибуток, який припадав на одну гривню чистого доходу зменшився, що також говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Щодо показника рентабельності акціонерного капіталу, то в 2017 році кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 1,86 гривні збитку. Цей від'ємний показник свідчить про незадовільну ефективність роботи ТОВ «Ювелірна група України». В 2018-2019 роках кожна вкладена власниками гривня коштів принесла їм 28,32 та 8,75 копійок відповідно чистого прибутку, тобто ефективність роботи за період підвищилась у порівнянні з 2017 роком, але в 2019 році спостерігалось зниження відносно 2018 року на 19,57. Отже, за результатами аналізу рентабельності на ТОВ «Ювелірна група України», можна зробити висновок, що позитивним є напрямок зміни діяльності підприємства зі збиткової на прибуткову, але при дослідженні якісних змін, встановлено що при цьому підприємство знаходиться в зоні нестабільності.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ТОВ «Ювелірна група України», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ТОВ «Ювелірна група України». В таблиці 2.9 розглянуто показники ділової активності.

Таблиця 2.9 – Аналіз ділової активності

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт оборотності активів	$\text{ф}2 \text{ р. } 2000 \div \text{ф}1 \text{ р. } 1300$	Збільшення	1,85	0,97	2,29	-0,88	+1,32
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\text{ф.}2 \text{ р. } 2000 \div \text{ф.}1 \text{ р. } 1100$	Збільшення	2,86	35,38	49,94	+32,5 2	+14,5 6
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості.	$\text{ф.}2 \text{ р. } 2000 \div \text{ф.}1 (\text{р.}1605 + \text{р.}1615 + \text{р.}1635 + \text{р.}1620 + \text{р.}1625 + \text{р.}1630 + \text{р.}1640 + \text{р.}1645 + \text{р.}1690)$	Збільшення	1,87	1,01	2,56	-0,86	+1,55
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду \div коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	128	10	7	-117	-3
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду \div коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	195	361	143	+166	-218

Коефіцієнт оборотності (коефіцієнт трансформації) характеризує скільки ТОВ «Ювелірна група України» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи.

На кінець 2017 року значення показника оборотності активів становило 1,85. Це означає, що за допомогою використання активів ТОВ «Ювелірна група України» було отримано 1,85 гривень чистого доходу від реалізації товарів. В 2018 році значення показника знижується і кожна вкладена в

активи гривня дозволила отримати 0,97 гривень доходу від реалізації товарів. Це вказує на зниження ефективності використання активів протягом цього періоду.

В 2019 році спостерігається збільшення коефіцієнта оборотності на +1,32 до значення 2,29, тобто збільшується отриманий чистий дохід в розрахунку на одну гривню активів підприємства. Така динаміка відбулася не в результаті того, що ТОВ «Ювелірна група України» отримало більші доходи від реалізації товарів. При практично незмінному доході в 2019 році по відношенню до 2018 року, активи підприємства зменшилися приблизно в два рази, переважно за рахунок скорочення запасів, що й позначилося на зростанні досліджуваного коефіцієнта на +1,32.

Чим більша кількість оборотів дебіторської заборгованості, тим швидше ТОВ «Ювелірна група України» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Динаміка коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості впродовж 2017–2019 рр. є позитивною, тобто спостерігається його стрімке зростання. Це вказує на підвищення ефективності управління дебіторською заборгованістю на ТОВ «Ювелірна група України». Слід зазначити, що впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «Ювелірна група України» відсутня дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями товарів, що свідчить про ефективну політику ведення взаєморозрахунків з контрагентами.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом досліджуваного періоду збільшується з 1,87 в 2017 році до 2,56 в 2019 році, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ТОВ «Ювелірна група України» отримує більше чистого доходу від реалізації товарів.

Строк погашення дебіторської заборгованості у 2018 році знизився на 117 днів у порівнянні з 2017 роком, така тенденція змін зберігалася й в 2019 році, але зменшення відбувалося значно меншими темпами, а саме 3 дні у порівнянні з 2018 роком. Наявність певної тенденції свідчить про

впровадження ТОВ «Ювелірна група України» заходів щодо оптимізації політики за розрахунками із клієнтами.

На рисунку 2.2 графічно зображені коефіцієнти оборотності.

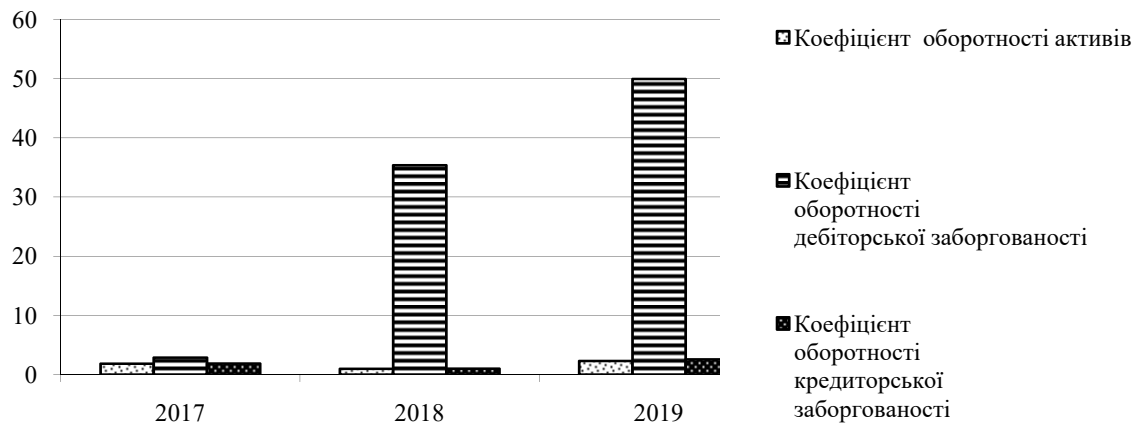


Рисунок 2.2 – Коефіцієнти оборотності за 2017 – 2019 роки

Строк погашення кредиторської заборгованості в 2018 році піднявся до значення 361 день, тобто в середньому протягом 2018 року кредиторська заборгованість здійснила оборот за 361 день. Показник строку погашення кредиторської заборгованості є досить високим, це може призвести до погіршення відносин з постачальниками, а також до збільшення вартості поставлених товарів. Але в наступному періоді ми бачимо тенденцію до зменшення цього показника, що свідчить про намагання підтримувати підприємство на ліквідному рівні та вчасно відповідати за своїми зобов'язаннями. Наприклад, складення платіжного календаря, в якому будуть деталізуватися майбутні транзакції, дозволить більш ефективно управляти грошовими потоками. В 2019 році значення показника знизилося на 218 днів та склало 143 дні. Це вказує на підвищення ефективності управління кредиторською заборгованістю на ТОВ «Ювелірна група України».

На фоні позитивного співвідношення між періодом погашення дебіторської заборгованості та періодом погашення кредиторської заборгованості, ТОВ «Ювелірна група України» не має в розпорядженні достатню кількість ресурсів для покриття своїх боргів перед кредиторами.

Підсумовуючи все вище наведене, слід зазначити, що Товариство з обмеженою відповідальністю «Ювелірна Група України» створена 18.10.2016 року. Має ЄДРПОУ – 41670782. Форма власності – недержавна.

Товариство є юридичною особою, яка має статус товариства з обмеженою відповідальністю та здійснює діяльність відповідно до положень Цивільного кодексу України. Господарського кодексу України, Законів України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», «Про зовнішньоекономічну діяльність», та іншого законодавства України та Статуту підприємства.

Операційний процес на ТОВ «Ювелірна група України» складається із закупівлі товарів та їх перепродажу, в результаті якого ТОВ «Ювелірна група України» отримує операційний дохід.

Приймання ювелірних виробів від постачальників на ТОВ «Ювелірна група України» проводиться за наявності супровідних документів, передбачених чинним законодавством: товарно-транспортних накладних (прибутково-видаткових накладних), документів, що підтверджують належну якість виробів.

База оподаткування операцій з продажу ювелірних виробів на ТОВ «Ювелірна група України» визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін, визначених з урахуванням загальнодержавних податків і зборів.

На ТОВ «Ювелірна група України» реалізованим вважається товар, який відвантажений покупцю, а моментом реалізації – момент переходу права власності на товар.

Узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів на ТОВ «Ювелірна група України» здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації», за допомогою субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів».

За принципом нарахування в момент відвантаження товари вважаються проданими, тому в обліку ТОВ «Ювелірна група України» відображається дохід за Кт 702 «Дохід від реалізації товарів» з одної сторони та на цю суму

визнається дебіторська заборгованість покупців за Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

В результаті здійснення операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» виникають також й інші операційні доходи, серед яких дохід, який обліковується на рахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці». На ТОВ «Ювелірна група України» визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться відповідно до п. 8 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» на дату здійснення господарської операції та на дату балансу.

Проведено аналіз доходів та витрат ТОВ «Ювелірна група України», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання. Найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції товарів, а у витратах найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованих товарів. Така тенденція є закономірною для ТОВ «Ювелірна група України», адже воно є підприємством торгівельним і основною діяльністю є торгівля годинниками та ювелірними виробами.

За 2017 рік діяльність ТОВ «Ювелірна група України» виявилася збитковою (збиток склав 34,7 тис. грн.), це означає перевищення витрат підприємства над його доходами.

В цьому періоді ТОВ «Ювелірна група України» здійснювало неефективну маркетингову політику та не здійснювало пошук шляхів зниження собівартості товарів та інших операційних витрат.

В 2018 році сумарний обсяг чистого доходу збільшився на 45,6 % порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованих товарів позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «Ювелірна група України», збільшує його частку на ринку ювелірних виробів. На кінець 2019 року обсяг чистого доходу становив 14523,9 тис. грн., що на 1,44 % менше ніж в попередньому періоді, а отже отримані доходи в 2018-2019 роках практично ідентичні. Корисним на даному етапі аналізу є погляд на темпи приросту доходу від реалізації та собівартості реалізованих товарів.

В 2017 році спостерігається приріст чистого доходу, який здійснювався більшими темпами (+45,6 %) ніж приріст собівартості реалізованих товарів (+39,49 %), що однозначно є позитивною тенденцією, яка вказує на те, що собівартість реалізованих товарів на одну гривню доходу від реалізації зменшувалася, що позначилося на отриманні додаткового прибутку. У другій половині досліджуваного періоду ситуація змінилася в гривневому еквіваленті несуттєво, але суттєвим є якісний напрямок самих змін, а саме: при зменшенні доходу на 1,44 %, собівартість збільшилась на 1,25 %, що вказує на те, що витрати на одиницю виручки підвищились у порівнянні з першою половиною досліджуваного періоду. В даному випадку для ТОВ «Ювелірна група України» це свідчить про неефективну політику управління собівартістю товарів, що в кінцевому разі позначилося на фінансовому результаті діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Інші операційні витрати впродовж досліджуваного періоду постійно збільшувалися. Так, в 2019 році спостерігається негативний напрямок змін цих витрат, оскільки темп їх приросту (+8,6 %) перевищує темп приросту доходу від реалізації товарів (-1,44 %) та собівартості реалізованих товарів (+1,25 %). Що в кінцевому разі позначилося на прибутковості ТОВ «Ювелірна група України».

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ»

3.1 Аудит доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України»

Вивчення доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» це один із важливих напрямків аудиту. Метою аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» є:

- встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення та формування доходів від операційної діяльності;
- встановлення повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці;
- встановлення достовірності відображення та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта;
- встановлення відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації товарів, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України в період, що перевіряється.

Підготовчий етап аудиту доходів від операційної діяльності включає перелік документів, який наведено в додатку Г:

- Лист-замовлення;
- Лист-згода;
- Договір на проведення аудиту.

Планування аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» включає в себе розробку загального плану та програми. План складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний. Загальний план проведення аудиту доходів від операційної діяльності представлено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

Етапи	Мета та завдання	Перелік процедур	Термін	ПІБ
Підготовчий	Оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, планування внутрішнього аудиту доходів від операційної діяльності	Тестування	01.06.2020 – 05.06.2020	Іваненко А.Д.
Основний	Ознайомитися з організаційними аспектами обліку доходів від операційної діяльності	Перевірка організації обліку доходів від операційної діяльності	05.06.2020 – 10.06.2020	Іваненко А.Д.
	Впевнитися у правильності оформлення документів з обліку доходу від операційної діяльності, визначенні доходу та правильності оцінки доходу	Перевірка формування в обліку доходу операційної діяльності	19.06.2020 – 21.06.2020	Іваненко А.Д.
	Визначити правильність розрахунку доходів від операційної діяльності, відображення його на рахунках обліку та в облікових регістрах	Перевірка формування в обліку доходів від операційної діяльності	21.06.2020 – 25.06.2020	Іваненко А.Д.
	Визначити відповідність даних щодо доходів від операційної діяльності даним у фінансовій звітності	Перевірити відображення доходу від операційної діяльності у фінансовій звітності	25.06.2020 – 26.06.2020	Іваненко А.Д.
Заключний	Підготовка та складання аудиторського звіту	Здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації	26.06.2020 – 28.06.2020	Іваненко А.Д.

Попередній етап відбувається вивчення, оцінка, тестування системи обліку та контролю. На основному етапі проводиться безпосередньо аудит: підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку та здійснюються заключні процедури. Заключний етап проводиться на основі збору всієї інформації, яка систематизується та аналізується. На цьому етапі складається аудиторський звіт.

Для якісної перевірки доходів від операційної діяльності та для розрахунку аудиторського ризику складається Тест внутрішнього контролю (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест оцінки внутрішнього контролю доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

Направлення та питання тестування	Результат тестування		
	Так	Ні	Інформація відсутня
1	2	3	4
Чи обмежений доступ до бланків рахунків-фактур на реалізацію?	+		
Чи заповнюються пронумеровані транспортні накладні?	+		
Чи контролюється послідовність нумерації рахунків-фактур?	+		
Чи контролюється послідовність нумерації для виявлення не зарахованих транспортних накладних?		+	
Чи затверджується продаж в кредит до відвантаження?	+		
Чи обґрунтовані реалізаційні ціни і строки реалізації згідно угод?	+		
Чи встановлюються реалізаційні ціни нижчі за собівартість?	+		
Чи співставляється кількість відвантаженої продукції з даними рахунків-фактур?			+
Чи перевіряються товарно-транспортні документи на предмет помилок при підрахуванні кількості ?			+
Чи перевіряється відповідність даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку щодо доходів від операційної діяльності?	+		
Чи мається на підприємстві єдина облікова політика з відображенням доходів від операційної діяльності?	+		
Чи перевіряються записи аналітичного і синтетичного обліку реалізації і чи затверджується відповідальним бухгалтером?	+		
Чи дотримуються рахунки-фактури за реалізацію продукції днем відвантаження?		+	
Чи є в наявності класифікатор по доходам від операційної діяльності ?	+		
Чи ведеться облік джерел надходження валюти та здійснюється перерахунки валюти на кінець звітного періоду за курсом НБУ?	+		
Чи здійснюється внутрішня перевірка права власності на майно, яке здається в оренду?	+		
Чи контролюються терміни здачі в оренду майна?	+		

Аудиторський ризик характеризує ступінь довіри до результатів перевірки. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну

аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик визначають такі його складові:

- властивий ризик;
- ризик контролю;
- ризик невиявлення.

Прийнятним рівнем аудиторського ризику є значення на рівні 3%.

Ризик невиявлення розраховується за формулою 3.1:

$$RH = AP \div BP \times PK, \quad (3.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

RH – ризик не виявлення.

Отже, ризик невиявлення: $RH = 0,03 \div 0,8 \times 0,70 = 0,053$, тобто 5,3 %.

Наступним етапом аудиту є визначення показника суттєвості. Він розраховується на підставі базового показника, яким при аудиті доходів від операційної діяльності може бути сума доходів від операційної діяльності. Таким чином, на основі базового показника, яким є сума доходів підприємства розраховується рівень суттєвості (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Визначення рівня суттєвості

№	Показник	Рівень	Розрахунок
1	Базовий показник: - доходи підприємства	тис. грн.	14755,3
2	Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5 %	14755,3грн. – 100 % X грн – 5 % X = 737,77 грн
3	- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	14755,3 грн – 100 % X грн – 10 % X = 1475,53,00 грн Межа: від 737,77 грн. до 1475,53 грн.
4	- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 1475,53 грн.

Основний етап проведення аудиту – це послідовне проведення аудиту за пунктами програми та складання робочих документів аудитора. Програма аудиту доходів від операційної діяльності представлено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Програма аудиту доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

№	Аудиторські процедури	Код робочого документа	Виконавці	Джерела інформації
1	2	3	4	5
Перевірка доходів від операційної діяльності				
1	Перевірка виконання обсягу реалізації товарів за асортиментом та якістю	РД1	Іваненко А.Д.	Рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, приймально-здавальні акти, журнали та облікові реєстри
2	Своєчасність та правомірність складання первинних документів, які відображають відвантаження товарів	РД2	Іваненко А.Д.	Журнали та облікові реєстри, реєстри по реалізації товарів
3	Правильність визначення цін на товари	РД3	Іваненко А.Д.	Приймально-здавальні акти, облікові реєстри по рахунку 36
4	Перевірка визнання доходу і результатів діяльності.	РД4	Іваненко А.Д.	Облікові реєстри по рахунках 70, 79
5	Перевірка організації аналітичного обліку доходів	РД5	Іваненко А.Д.	Наказ про облікову політику, робочий план рахунків облікові реєстри
6	Перевірка відповідності документів на відвантаження товарів затвердженим замовленням.	РД6	Іваненко А.Д.	Замовлення на продаж, реєстри по реалізації товарів
7	Перевірка правильності оформлення документів з обліку доходу від реалізації товарів, визначенні доходу та правильності оцінки доходу; перевірка кореспонденції рахунків	РД7	Іваненко А.Д.	Рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, приймально-здавальні акти, журнали та облікові реєстри.
8	Перевірка правильності розрахунку доходів в облікових реєстрах	РД8	Іваненко А.Д.	Журнали та облікові реєстри, реєстри по реалізації товарів
9	Визначити відповідність даних щодо доходів від реалізації товарів у фінансовій звітності.	РД9	Іваненко А.Д.	Фінансова звітність

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
Перевірка інших доходів від операційної діяльності				
10	<p>Перевірка доходу від операційної оренди активів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – перевірка права власності на майно, яке здається в оренду; – перевірка термінів здачі в оренду; – перевірка умови надання об'єкту в оренду; – перевірка оцінки доходу від операційної оренди; – перевірка документального оформлення операцій з операційної оренди; – перевірка кореспонденції рахунків 	РД10	Іваненко А.Д.	Документи з обліку орендних операцій, документи з оплати за оренду, бухгалтерська довідка з розрахунку орендної плати
11	<p>Перевірка доходу, отриманого від виникнення курсової різниці, яка виникає при відображенні імпорту товарів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – перевірка правильності визначення дати щодо визнання доходу; – перевірка виду заборгованості (монетарної та немонетарної) та відповідно необхідності нарахування курсової різниці; – перевірка суми, що включається в доходи та обчислюється за курсом НБУ на дату надходження передоплати за товари; – перевірка документального оформлення курсової різниці; – перевірка відображення на рахунках обліку курсової різниці. 	РД11	Іваненко А.Д.	Документи з обліку імпортних операцій, бухгалтерська довідка з розрахунку курсової різниці

Кожний етап аудиторської перевірки складається з певних аудиторських процедур, які оформлюються робочими документами. Форма і зміст робочих документів має довільну форму і складаються аудитором відповідно до його професійного судження. Форма і зміст робочих документів може свідчити про професіоналізм аудитора, якість проведення аудиторської процедури. За формами і змістом робочих документів оцінюється якість аудиту аудиторських фірм і аудиторів. Результати аудиту

доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» представлені в таблицях 3.4 – 3.8.

Таблиця 3.4 – Робочий документ РД5. Перевірка організації аналітичного обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України»

Способи	Прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку	Відповідність обліковій політиці	Встановлені порушення у веденні аналітичного обліку (так (+), ні (-))
	так (+) ні(-)	так (+) ні(-)	
1	2		3
Групування доходів за видами діяльності	+	+	-
Групування доходів за видами продукції	+	+	-
Групування доходів за підрозділами	+	-	+
Групування доходів за покупцями	+	-	+
Групування доходів за видами робіт	+	+	-
Групування доходів за видами послуг	+	+	-

Нами проаналізовано, що для підвищення інформативності облікових даних про доходи від реалізації товарів, досліджуване підприємство відкриває аналітичні рахунки. Встановлено, що доцільність субрахунків і корисність інформації на цих субрахунках відповідає потребам управлінського персоналу в її подальшому використанні, а, як відомо, основними показниками, які використовуються в економічному, фінансовому аналізі є доходи за їх видами. За напрямками групування доходів за підрозділами та покупцями встановлено невідповідність обліковій політиці.

На нашу думку, головне не кількість відкритих аналітичних рахунків на підприємстві, а призначення інформації, яка на них формується, її корисності, достовірності для прийняття управлінських рішень.

Таблиця 3.5 – Робочий документ аудитора РД9. Перевірка відповідності даних щодо доходів від реалізації товарів у фінансовій звітності.

Період	Суми доходів від операційної діяльності, грн.		Суми витрат операційної діяльності, грн.		Фінансовий результат від операційної діяльності, грн.		Відхилення фінансового результату від операційної діяльності, грн.
	відображені в звіті	розраховані аудитором	відображені в звіті	розраховані аудитором	відображений в звіті	розрахований аудитором	
1	2	3	4	5	6	7	8=7-6
1 квартал	852766	852666	656965	656965	236856	236856	-100
2 квартал	963258	963258	758965	758965	125639	125639	-
3 квартал	693258	693458	452145	452145	125679	125679	+200
4 квартал	112563	112563	968596	968596	201452	201452	-

За результатами перевірки, оформленими в таблиці 3.5, встановлено, що підприємство невірно розрахувало дохід від операційної діяльності, тобто допустило помилку при оцінці доходу, що в кінцевому разі позначилося на визначенні фінансового результату. При цьому підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування, тобто є платником податку на прибуток на загальних підставах, а отже наслідком цієї операції є невірно нарахований та сплачений податок на прибуток до бюджету.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора РД2. Перевірка правильності заповнення первинних документів з реалізації продукції

№	Назва документу	Підприємство постачальник			Підприємство одержувач			Відхилення
		Дата	Підписи	Печатка	Дата	Підписи	Печатка	
1	Видаткова накладна №526	18.09.19	+	-	18.09.19	+	+	немає печатки
2	Видаткова накладна №529	14.10.19	+	+	14.10.19	+	+	немає
3	Видаткова накладна №545	20.10.19	+	+	20.10.19	+	+	немає

При перевірці правильності заповнення первинних документів з реалізації продукції використовувався вибірковий метод перевірки. Так, встановлено відсутність печатки на видатковій накладній №526 18.09.19 року, тобто цей документ не має юридичної сили, відповідно операція яка була здійснена є неправомірною, що позначиться на величині визнаного доходу від реалізації, прибутку та відповідно на показнику податкового зобов'язання з ПДВ та податку на прибуток.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора РД7. Перевірка кореспонденції рахунків та оцінки операцій з реалізації товарів, тис. грн.

№	Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Оприбутковано на складі товари		631	4000	281	631	3880	281	631	+120
2.	Реалізовані товари	361	702	6000	361	702	6000	-	-	-
3.	Нараховано ПДВ	702	641	1000	702	641	1000	-	-	-
4.	Списано собівартість реалізованої готової продукції	902	281	3000	902	281	4000	902	281	+1000
5.	Нараховано податок на прибуток	98	641	180	98	641	180	-	-	-
6.	Списано собівартість реалізованої продукції	791	902	4000	791	902	4000	-	-	-
7.	Списано дохід від реалізації продукції	702	791	5000	702	791	5000	-	-	-
8.	Списано витрати на податок на прибуток	791	98	180	791	98	180	-	-	-
9.	Визнано нерозподілений прибуток	791	441	820	791	441	820	-	-	-

Перевірка кореспонденції рахунків та оцінки операцій з реалізації товарів виявила, що бухгалтер правильно відображає кореспонденцію рахунків, але існують помилки щодо оцінки операцій. Була завищена первісна вартість оприбуткованих товарів, що в свою чергу призведе до викривлення показників балансу за статтею «Запаси». Другим наслідком цієї

помилки буде викривлення показника собівартості реалізованих товарів, а саме його збільшення, що позначиться на показнику прибутку та податку на прибуток.

Таблиця 3.8 – Робочий документ аудитора РД10. Перевірка кореспонденції рахунків та оцінки інших доходів від операційної діяльності, тис.грн.

№	Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Нараховано орендну плату	377	713	36000,00	377	713	36000,00	-	-	-
2.	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	713	641	7200,00	713	641	6000,00	713	641	-1200
3.	Списано на фінансові результати доходи від оренди:	713	791	28800,00	713	791	30000,00	713	791	+1200
4.	Відображено на дату балансу курсові різниці	945	632	10000	945	632	10000	-	-	-
5.	Списано курсову різницю на фінансовий результат	791	945	10000	791	945	10000	-	-	-
6.	Перераховано оплату нерезиденту	632	312	1320000	632	312	1320000	-	-	-
7.	Відображено курсову різницю, нараховану на дату операції	632	714	15000	632	714	16000	632	714	+1000
8.	Списано курсову різницю	714	791	15000	714	791	16000	714	791	+1000

Перевірка кореспонденції рахунків та оцінки операцій з визнання доходу від операційної оренди, що бухгалтер невірно визнав податкове зобов'язання з ПДВ при визнанні цього типу доходу. Ця помилка вплинула:

на невірне визначення податкового зобов'язання з ПДВ та відповідно помилкове перерахування коштів в бюджет; на величину доходу від операційної оренди, який був списаний на фінансовий результат; на те, що невірно визначений прибуток та податок на прибуток.

Підсумковий етап проведення аудиту складається з формування аудиторського звіту та аудиторського висновку.

Аудитор оформляє результати своєї перевірки аудиторським звітом. Аудиторський звіт є додатковим підсумковим документом, тобто не обов'язковим, і видається замовнику тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, чи коли це обумовлено у договорі, або додатковій угоді між аудитором і клієнтом.

Аудиторський звіт

Аудитором Пташка І.І. проведено аудит доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України» за 2019 рік.

Особа відповідальна за фінансовий стан: директор Белих В.Ю.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: головний бухгалтер Ткаченко В.О.

Аудит проводився за участю матеріально-відповідальної особи: головний бухгалтер Ткаченко В.О.

Початок аудиту: 01 червня 2020 року.

Аудит закінчений: 28 червня 2020 року.

Документи надані для перевірки є установчі документи, первинні документи з обліку доходів від реалізації товарів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність.

Питання, винесені на перевірку:

1. Перевірка обліку доходів від операційної діяльності.
2. Перевірка показників фінансової звітності щодо реалізації товарів.
3. Перевірка обліку відвантаження і реалізації товарів.
4. Перевірка доходу від імпорتنих операцій.
5. Перевірка доходів від операційної оренди.

В результаті аудиту доходів від операційної діяльності особливих відхилень в обліку, які б суттєво вплинули на показники діяльності, не виявлено, але зупинимось на наступних:

– при перевірці оформлення видаткових накладних, було встановлено, що основними недоліками при складанні цих документів є: відсутні печатки підприємств – покупців, немає підпису приймаючого товари, не завжди вказуються дані з довіреностей або вказуються не повністю, тому бухгалтеру слід бути більш уважним при заповненні видаткових накладних;

– при перевірці оформлення податкових накладних, виданих покупцеві, арифметичних помилок не виявив, але є зауваження щодо заповнення реквізитів покупців.

Порушення, виявлені під час аудиту:

1. В ході аудиту встановлено, бухгалтер не правильно відображає кореспонденцію рахунків, що в свою чергу призводить до викривлення показників фінансової звітності.

2. В ході перевірки аудитором встановлено, що бухгалтер не вірно переносив дані з Головної книги в Звіт про фінансові результати, що в свою чергу призводить до заниження доходу підприємства і є наслідком заниження податкових зобов'язань.

3. В ході перевірки аудитором встановлено, що підприємство невірно розрахувало дохід від операційної діяльності, тобто допустило помилку при оцінці доходу, що в кінцевому разі позначилося на визначенні фінансового результату. При цьому підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування, тобто є платником податку на прибуток на загальних підставах, а отже наслідком цієї операції є невірно нарахований та сплачений податок на прибуток до бюджету.

4. Перевірка кореспонденції рахунків та оцінки операцій з реалізації товарів виявила, що бухгалтер правильно відображає кореспонденцію рахунків, але існують помилки щодо оцінки операцій. Була завищена первісна вартість оприбуткованих товарів, що в свою чергу призведе до

викривлення показників балансу за статтею «Запаси». Другим наслідком цієї помилки буде викривлення показника собівартості реалізованих товарів, а саме його збільшення, що позначиться на показнику прибутку та податку на прибуток.

5. Перевірка кореспонденції рахунків та оцінки операцій з визнання доходу від операційної оренди, що бухгалтер невірно визнав податкове зобов'язання з ПДВ при визнанні цього типу доходу. Ця помилка вплинула: на невірне визначення податкового зобов'язання з ПДВ та відповідно помилкове перерахування коштів в бюджет; на величину доходу від операційної оренди, який був списаний на фінансовий результат; на те, що невірно визначений прибуток та податок на прибуток.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудиторський висновок

Аудиторську перевірку доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України» проведено згідно з договором №38 від 26 травня 2020 року аудитором Іваненко А.Д. (сертифікат аудитора № 396 виданої рішенням Аудиторської палати України № 13 від 13 липня 2019 року) фірми «Аудит», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії № 693589, виданою Аудиторською палатою України 25 серпня 2018 року.

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки доходів від операційної діяльності. Відповідальність за складання інформації про доходи від операційної діяльності несе керівництво підприємства. Була проведена перевірка відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які вимагають планування та проведення аудиторської перевірки з метою збору достатньої

інформації про відсутність суттєвих помилок у звітах та складання висновку про реальний фінансовий стан.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

3.2 Пропозиції щодо удосконалення обліку доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України»

На сьогоднішній день на ТОВ «Ювелірна група України» для стимуляції продажів широко використовуються маркетингові заходи. Дійсно маркетингова стратегія на ТОВ «Ювелірна група України» може значно вплинути на доходи від реалізації товарів і послуг. Але як свідчить практика, менеджери з продажів не розуміють пряму залежність між акційними знижками та фінансовим результатом діяльності. Для них головне, щоб ціна реалізації не була менше за ціну придбання. Тому вважаємо доцільним, що впровадження системи мотивації обґрунтованості надання знижок на ТОВ «Ювелірна група України» необхідно проводити за результатами визначення фінансового результату за звітний період і аналізу наданих знижок кожним менеджером.

Для додаткового забезпечення управлінського персоналу на ТОВ «Ювелірна група України» корисною інформацією, вважаємо доцільно використовувати запропоновану аналітичну відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період, яка допоможе аналізувати корисну інформацію для прийняття управлінських рішень (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Аналітична відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період

Дата надання знижки	Найменування товару/ Відповідальний	Вартість товару		Дохід від реалізації товарів		Вплив на фінансовий результат (+,-)
		Первісна вартість	Вартість після надання знижки	За первісною вартістю	За вартістю після надання знижки	

Джерело: розроблено авторами

Договором поставки між резидентом-покупцем та нерезидентом-постачальником можуть бути оговорені можливості зниження договірної ціни на поставлений товар за умови виконання покупцем певних умов. Повідомлення про зниження ціни постачальник товару здійснює на підставі кредит-ноти, яка змінює визначену договором ціну товару і є розрахунковим документом, який змінює зобов'язання покупця, змінює первісну вартість товарів.

Пропонуємо в бухгалтерському обліку коригування первісної вартості товарів оформлювати за допомогою розробленої нами відомості обліку корегування первісної вартості, відповідно до кредит-ноти (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Відомість обліку корегування первісної вартості відповідно до кредит-ноти

Вид товару	Первісна вартість товарів, (грн.)	Переоцінена первісна вартість (грн.)	Сума переоцінки (грн.) (гр.3-гр.2)	Відображення в обліку				Первісна вартість після переоцінки (грн.) Рах. 28
				Дооцінка (додаткова проводка)		Уцінка (методом сторно)		
				Дебет Рах. 281	Кредит Рах.632	Дебет Рах. 281	Кредит Рах. 632	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розроблено авторами

Для узагальнення інформації та контролю оплати рахунків за реалізований товар в розрізі клієнтів-замовників ми пропонуємо відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками (таблиця 3.11).

Таблиця 3.11 – Відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками

Клієнт/ замовник	Договір	Найменування товару	Дата виписки рахунка- фактури	Сума, (грн.)	Дата сплати	Сума. (грн.)	Дата виписки банку
1	2	3	4	5	6	7	8

Джерело: розроблено авторами

Дохід від реалізації товарів залежить від кількості товарів на складі, тому важливою інформацією для менеджерів, відповідальних за поставку товарів є оперативна інформація про залишок товарів. Для узагальнення інформації про кількісний рух товарів, для аналізу, планування, контролю нами пропонується відомість руху товарів (таблиця 3.12).

Таблиця 3.12 – Відомість руху товарів

Поста- чаль- ник	Назва товару	Одиниця виміру	К-сть товару за договором	К-сть товару,що надійшов	К-сть товару відправлено клієнтам/ замовникам	К-сть поверну- того товару	Залишок товару на складі
1	2	3	4	5	6	7	8

Джерело: розроблено авторами

Таким чином, запропоновані відомості, можуть бути використані в практичній діяльності оптових торговельних підприємствах, або як використовуватися як приклад, на які моменти обліку необхідно звернути увагу для посилення контролю, аналізу, планування збільшення доходів від реалізації.

Аналіз інших операційних доходів показує, що облік найбільшої частини цих доходів будується на виконанні вимог чинного законодавства. До таких доходів можна віднести: дохід від купівлі – продажу іноземної валюти; дохід від операційної курсової різниці; одержані штрафи, пені, неустойки; дохід від списання кредиторської заборгованості.

Порядок відображення операцій щодо одержаних штрафів, пені, неустойки на рахунках обліку визначений, проблемних питань щодо ведення синтетичного обліку у бухгалтера не виникає, але для деталізації таких доходів пропонуємо відкрити відповідні субрахунки обліку:

Субрах. 7151 – «Одержані штрафи»

Субрах. 7152 – «Одержані пені»

Субрах. 7153 – «Одержані неустойки».

Як свідчить практика обліку операційних доходів та проведені дослідження науковців, саме документальне забезпечення потребує вдосконалення типових форм обліку та розробки нових. Тому, для узагальнення інформації про одержані штрафи, пені, неустойки з використанням запропонованих субрахунків, на нашу думку, доцільно запровадити відповідну відомість (таблиця 3.13).

Таблиця 3.13 – Аналітична відомість отриманих штрафів, пені, неустойки

Боржник	Причина виникнення	Дата виникнення заборгованості. Підтверджувальний документ Сума, грн.	Дата Отримання платежу	Платіжні документи (назва, дата) Сума, грн.	Дата визнання доходу сума, грн.	Кредит субрах.
1	2	3	4	5	6	7
Одержані штрафи						
						Субрах 7151
Разом:						
Одержані пені						
						Субрах 7152
Разом:						
Одержані неустойки						
						Субрах 7153
Разом:						
Усього одержано за звітний період:						Субрах 715

Джерело: розроблено авторами

Нами запропонований Порядок відображення інформації в обліку щодо передачі активів в операційну оренду та визначення доходу (рисунок 3.1).

Порядок відображення в обліку інформації передачі активів в операційну оренду і визначення доходу від операційної оренди активів				
Передача активів в операційну оренду				
Актив залишається на Балансі орендодавця	Нараховується амортизація за методом, відповідно до облікової політики	Податковий облік: надання послуг оренди є об'єктом оподаткування ПДВ	Відображення в обліку: З деталізацією третій порядок	
2 варіанти відображення в обліку: - в аналітичному обліку; - або на субрахунках до основних рахунків обліку активів	Нарахування відображається на рах.131.1 «Знос (амортизація) необоротних активів, переданих в операційну оренду»			Дебет субрах. обліку активів, переданих в оренду Дт 105.1 передані в оренду
Терміни оплати орендної плати визначаються договором				
Отримання орендної плати				
Отриману авансом орендну плату за декілька періодів, в обліку відображають, як доходи майбутніх періодів. Дохід визнається в періодах (відповідно договору) отримання орендної плати.			Якщо договором визначена оплата авансом з визначеним терміном (не пізніше __ числа)	
Кт 69 Дт 311 дт 69 Кт 713			В обліку відображається записом: Дебет рах. 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кредит рах. 681 «Розрахунки за авансами одержаними»	
Нарахування амортизації на об'єкт, переданий в операційну оренду				
Відображається в обліку	Дебет рах. 949 «Інші витрати операційної діяльності»	Кредит рах. 131.1 «Знос (амортизація) необоротних активів» переданих в операційну оренду		
Визнання доходу від операційної діяльності				
Відповідно до НП(С)БО 14 «Оренда» - дохід від операційної оренди визнається: - на прямолінійній основі протягом строку оренди, або - з урахуванням способу отримання економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта оренди				
Визнання доходу в обліку	Дебет рах. 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Кредит рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів»		
	Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів»	Кредит рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів»		
Відображається взаємозалік заборгованостей				
	Дебет 681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Кредит рах. 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»		
Списання доходу від операційної оренди на фінансовий результат				
Відображення в обліку	Дебет рах 713 «Дохід від операційної оренди»	Кредит рах. 791 «Результат операційної діяльності»		

Рисунок 3.1 – Запропонований порядок відображення облікової інформації передачі активів в операційну оренду та визначення доходу
Джерело: розроблено авторами

Запропонований порядок узагальнює етапи формування інформації про орендні операції для визначення доходу та відображення в обліку і фінансовій звітності з використанням субрахунків синтетичного обліку та аналітичного обліку. Для узагальнення інформації про доходи від операційної оренди активів пропонуємо використовувати відомість обліку отриманих орендних платежів (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Аналітична Відомість обліку отриманих орендних платежів

Назва об'єкта переданого в оренду	Сума орендних платежів за період оренди (грн.)	Отримання орендної плати		Відображення в обліку		Визнаний інший операційний дохід	
		Дата	Сума, (грн.)	Рах.69, 681, 377	Рах. 713	Сума, (грн.)	Рах. 713
1	2	3	4	5	6	7	8
Об'єкт № 1							
Разом:							
Об'єкт № 2							
Разом:							
Всього за звітний період							

Джерело: розроблено авторами

У підприємств, які здійснюють торгівельну діяльність можливі випадки зміни первісної вартості товарів, які впливають на визначення доходів від реалізації товарів і доходів від операційної курсової різниці. Ми вважаємо, що 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, від іноземної

валюти, облік доходів від реалізації товарів в розрізі виконання договору, постачальники товарів, клієнти/замовники, форми і умови оплати, види заборгованості (дебіторська, кредиторська) та інше. Пропонуємо накопичувальну відомість зміни первісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів від зміни валютного курсу (таблиця 3.15).

Таблиця 3.15 – Відомість обліку зміни первісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів (вид іноземної валюти)

Товар			Первісна вартість	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		грн	Кредит - ноти (грн.)	Додаткової угоди (грн.)	Позитивна	Від'ємна	До переоцінки	Після переоцінки	Позитивна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Постачальник, договір											
2. Клієнт/замовник											
Разом:											

Джерело: розроблено авторами

Таким чином, нами визначені основні напрями удосконалення обліку операційних доходів, де особлива увага приділена удосконаленню документального забезпечення цього процесу, оскільки інформативність облікових даних істотно впливає на прийняття рішень управлінським персоналом.

3.3 Удосконалення аудиту доходів від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України»

Для того, щоб управлінський персонал був впевнений у тому, що фінансова звітність надає правдиву інформація про показники діяльності, він користується послугами аудиторів. Методика організації процесу аудиту операційних доходів та сам процес перевірки передбачає процес підготовки, планування, визначення аудиторських процедур, перевірки та складання висновку за отриманими результатами. На етапі планування аудиту складається загальний план проведення аудиту операційних доходів (таблиця 3.16).

Таблиця 3.16 – Загальний план аудиту операційних доходів

№ з/п	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1.	Організаційно – підготовчий	Забезпечення організаційно-методологічною інформацією	Визначити: відповідальних; стратегію аудиту; провести оцінку системи внутрішнього контролю, скласти Програму аудиту		
2	Основний	Встановлення достовірності інформації, щодо визначення доходів та відображення в обліку і фінансовій звітності	Виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту		
3	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Висловити думку щодо достовірності інформації обліку і фінансової звітності.	Оформити підсумкові документи, провести аналіз результатів перевірки, скласти аудиторський висновок, оформити Акт виконаних робіт.		

Джерело: розроблено авторами

Для оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку операційних доходів складається тест, проводиться тестування відповідних працівників, проводиться аналіз результатів тестування. Запропонований тест включає основні питання, які на нашу думку, допоможуть аудитору визначити ступінь довіри до системи внутрішнього контролю операційних доходів (таблиця 3.17).

Таблиця 3.17 – Тест оцінки систему внутрішнього контролю та обліку операційних доходів

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1	Чи знаєте Ви елементи облікової політики обліку операційних доходів відповідно до наказу про облікову політику?				
2	Чи вносилися зміни у наказ про облікову політику у звітному році?				
3	Чи є графік документообігу обліку операційних доходів?				
4	Чи задовольняють Вас форми первинних документів з обліку операційних доходів?				
5	Інвентаризація товарів проводиться за графіком ?				
6	Чи проводяться раптові інвентаризації?				
7	Чи були виявлені нестачі за результатами інвентаризації?				
8	Чи включаються ТЗВ до первісної вартості товарів?				
9	Кредит-нота є підставою для зміни первісної вартості товарів?				
10	Позитивні курсові різниці відображаються на субрах. 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ?				
11	Орендна плата є доходом ?				
12	Чи списувалася кредиторська заборгованість на доходи в звітному періоді ?				
13	Чи отримували Ви претензії покупців щодо якості придбаного товару в звітному періоді?				
14	Чи нараховували підприємству штрафи в звітному періоді?				

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5	6
15	Чи проводиться перевірка тотожності інформації синтетичного та аналітичного обліку операційних доходів?				
16	Чи задовольняє Вас аналітичний облік операційних доходів?				
17	Чи проводиться контроль достовірності визначення ціни реалізації товарів відповідно до укладених договорів?				
18	Чи оцінюються товари при їх надходженні та вибутті відповідно до вимог П(С)БО?				
19	Чи проводилася дооцінка товарів у звітному періоді?				
20	Чи проводилася уцінка товарів у звітному періоді?				
21	Чи проводилася зустрічна перевірка дебіторської заборгованості у звітному періоді?				

Джерело: розроблено авторами

Основним документом аудиторської перевірки є Програма аудиту. Типову Програму аудиту операційних доходів пропонуємо поділити на дві частини. Перша частина відображає аудиторські процедури перевірки доходів від реалізації товарів, друга частини включає перевірку інших операційних доходів, які отримало підприємство у звітному періоді. Запропонована програма аудиту наведена в таблиці 3.18.

Таблиця 3.18 – Фрагмент Програми аудиту операційних доходів

№	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Відповідальні	Термін перевірки	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5	6	7
Аудит доходів від реалізації товарів						
1.1	Перевірка відповідності методологічних принципів обліку операційних доходів, визначених в Наказі про облікову політику, нормам НП(С)БО, законодавчо-нормативній базі	Наказ про облікову політику, НП(С)БО, законодавчо-нормативна база	Нормативно правовий, документальний			РД-1.1

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5	6	7
1.2.	Перевірка правильності відображення фактичного доходу від реалізації товарів на відповідних рахунках обліку	Рахунок-фактура, синтетичні рахунки обліку, первинні документи	Документальний			РД-1.2
1.3	Перевірка правильності і достовірності відображення визнаного доходу від реалізації товарів в Журналі, Відомості, Оборотній відомості, Звіті про фінансові результати.	Журнали, Відомості, Оборотна відомість, Звіт про фінансові результати.	Документальний			РД-1.3
1.4	Перевірка правильності визначення дооцінки/уцінки товарів відповідно до кредит – ноти, додаткових угод	Акт, довідки, розрахунки, картка складського обліку, рахунки обліку	Документальний, арифметичний			РД-1.5
1.5	Перевірка своєчасності відображення в обліку доходів від реалізації товарів	Рахунки – фактури, ТТН, накладна, рахунки обліку	Документальний, арифметичний			РД-1.7
1.6	Перевірка обліку наданих знижок	Наказ про облікову політику, довідки, рахунки обліку	Документальний, арифметичний			РД-1.8
1.7	Перевірка узгодженості інформації про доходи від реалізації товарів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	Головна книга, Журнал, Відомість, фінансова звітність	Документальний, арифметичний			РД-1.9

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5	6	7
2. Аудит інших операційних доходів						
Аудит доходів від операційної оренди активів						
2.1	Перевірка наявності, законності умов договору	Договір оренди,	Правовий			РД-2.1
2.2.	Перевірка аналітичного обліку зданих в оренду активів	Аналітичні рахунки, синтетичні субрахунки	Документальний			РД-2.2
2.3	Перевірка терміну визнання доходу від оренди за датою нарахування орендної плати	Акт наданих послуг, Договір оренди	Документальний, арифметичний			РД-2.3
2.4.	Перевірка правильності обліку отриманого авансу орендної плати	Договір, платіжні документи, рахунки обліку	Документальний			РД-2.4
2.5.	Перевірка правильності визнання доходу від операційної оренди	Рахунки обліку, платіжні документи	Документальний, арифметичний			РД-2.5
Аудит доходів від операційної курсової різниці						
2.6.	Перевірка визначення курсової різниці на залишок дебіторської заборгованості за реалізовані товари	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.6
2.7	Перевірка визначення курсової різниці кредиторської заборгованості за придбані товари	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.7
2.8	Перевірка визначення курсової різниці дебіторської заборгованості з операційної оренди	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.8

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5	6	7
2.9.	Перевірка визначення курсової різниці кредиторської заборгованості з операційної оренди	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.9
2.10	Перевірка визначення доходу від операційної курсової різниці за звітний період	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.10
2.11	Перевірка правильності відображення курсових різниць в аналітичному і синтетичному обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.11
Аудит доходу від купівлі – продажу іноземної валюти						
2.12	Перевірка достовірності визначення доходу від купівлі іноземної валюти	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.12
2.13	Перевірка достовірності визначення доходу від продажу іноземної валюти	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.13
2.14	Перевірка достовірності визначення доходу від купівлі-продажу іноземної валюти за звітний період	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.14
2.15	Перевірка правильності і достовірності відображення доходу в обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.15
Аудит доходу від списання кредиторської заборгованості						
2.16	Перевірка визначення безнадійної кредиторської заборгованості	НП(С)БО 11, Наказ про облікову політику, рахунки обліку	Правовий, Документальний			РД-2.16

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5	6	7
2.17	Перевірка визначення доходу від заборгованості за товари отримані, але не оплачені	Рахунки обліку, довідки, акти перевірки	Документальний, арифметичний			РД-2.17
2.18	Перевірка визначення доходу за авансами отриманими, але не відвантаженим	Рахунки обліку, акти перевірки довідки,	Документальний, арифметичний			РД-2.18
2.19	Перевірка відновлення безнадійної кредиторської заборгованості	Рахунки обліку, довідки, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.19
2.20	Перевірка правильності і достовірності відображення доходу в обліку	Рахунки обліку, довідки, акти перевірки, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.20
Аудит доходів від безоплатно одержаних оборотних активів						
2.21	Перевірка правильності визначення справедливої вартості безоплатно одержаних оборотних активів	Договір, первинні документи, довідки	Документальний, арифметичний			РД-2.21
2.22	Перевірка правильності визначення первісної вартості безоплатно одержаних оборотних активів	Договір, первинні документи	Документальний, арифметичний			РД-2.22
2.23	Перевірка відображення доходів на рахунках обліку, реєстрах обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку, фінансова звітність	Документальний, арифметичний			РД-2.23
	...					

Джерело: розроблено авторами

Запропоновані форми робочих документів для оформлення результатів проведених аудиторських процедур представлені в таблиці 3.19 – 3.24.

Таблиця 3.19 – Робочий документ РД-1.1. Виявлені порушення при перевірці методологічних принципів облікової політики відповідно до НП(С)БО та законодавчо-нормативної бази

Характер порушення	Порушені вимоги		Отримана Згода (+), незгода (-) управлінського персоналу на на визнання порушення		Вплив порушення на фінансові Результати діяльності		Примітки по усуненню порушення за час перевірки
	НП(С)БО	Назва документа	(+)	(-)	Да	Ні	
1	2	3	4	5	6	7	8

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3.20 – Робочий документ РД-1.2.Перевірка правильності відображення визнаного доходу від реалізації товарів на відповідних рахунках

Дата	Дохід від реалізації товарів, грн.				Відхилення
	Рахунок-фактура	Накладна	Рахунок 361	Рахунок 702	
1	2	3	4	5	6

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3.21 – Робочий документ РД-1.7. Перевірка своєчасності відображення в обліку доходів від реалізації товарів

Клієнт/замовник	Дата документа					Відхилення
	Рахунок – фактура	ТГН	Накладна	Рахунок 36	Рахунок 702	
1	2	3	4	5	6	7

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3.22 – Робочий документ РД-2.5. Перевірка правильності визначення доходу від операційної оренди

Вид об'єкту ОЗ	Нарахована орендна плата	Нарахована амортизація	Нарахований ПДВ	Визнаний дохід
За даними обліку				
За даними перевірки				

Таблиця 3.23 – Робочий документ – РД-2.10. Визначення доходу від операційної курсової різниці за звітний період

Зміст операцій, за якими визначалася курсова різниця протягом звітного періоду	За даними обліку		За даними перевірки		Визначений дохід	
	Позитивна різниця сума, грн.	Від’ємна різниця сума, грн.	Позитивна різниця сума, грн.	Від’ємна різниця сума, грн.	За даними обліку сума, грн.	За даними обліку сума, грн.
Разом:						

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3.24 – Робочий документ – РД-2.17. Перевірка визначення доходу від заборгованості за товари отримані, але не оплачені

Постачальник	Дата виникнення	Заборгованість (рах. 63)	Сума визначеного доходу за даними (субрах. 717)		Відхилення
			В обліку	Перевірки	

Джерело: розроблено авторами

Одже, в результаті аудиту доходів від операційної діяльності особливих відхилень в обліку, які б суттєво вплинули на показники діяльності, не виявили, але при перевірці оформлення видаткових накладних, було встановлено, що основними недоліками при складанні цих документів є: відсутність печатки підприємств – покупців, підпису приймаючого товари, не завжди вказуються дані з довіреностей або вказуються не повністю; при перевірці оформлення податкових накладних, виданих покупцеві, арифметичних помилок не виявлено, але є зауваження щодо заповнення реквізитів покупців.

Порушення, виявлені під час аудиту: помилки у відображенні кореспонденції рахунків; не вірний перенос даних з Головної книги в Звіт про фінансові результати, помилка в розрахунку доходу від операційної діяльності; помилки щодо оцінки операцій; невірно визнано податкове зобов’язання з ПДВ.

В ході дослідження обліку операційних доходів особлива увага була приділена удосконаленню документального забезпечення цього процесу, так, було запропоновано методику удосконалення обліку доходів шляхом застосування субрахунків третього порядку до рахунку 71 «Інший операційний дохід»: 7151 «Одержані штрафи»; 7152 «Одержані пені»; 7153 «Одержані неустойки» та аналітичну відомість отриманих штрафів, пені, неустойки.

Для забезпечення управлінського персоналу корисною інформацією, покращенню обліку, контролю та аналізу на підприємстві запропоновано аналітичну відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період; відомість обліку коригування первісної вартості відповідно до кредит-ноти; відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками; відомість обліку зміни первісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів (в розрізі іноземних валют).

Для методологічного забезпечення аудиту операційних доходів нами запропоновані: загальний план проведення аудиту; тест оцінки системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; фрагмент Програми аудиту операційних доходів; запропоновані форми робочих документів для певних аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту.

ВИСНОВКИ

У дослідженні вирішено актуальну науково-прикладну проблему, що полягає в удосконаленні обліку і аудиту доходів від операційної діяльності. Одержані результати дають змогу зробити наступні висновки:

1. Доходи від операційної діяльності підприємства є доходами, що виникли в наслідок операційної діяльності підприємства.

Сутність поняття «дохід» визначається в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а саме: доходи – 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).

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Дохід (виручка) від реалізації продукції відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Оперативність та своєчасність обліку доходів залежить від чітко налагодженої та організованої обробки первинної документації. Первинна інформація для бухгалтерського обліку має дуже важливе значення. Адже первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є підставою для їх відображення в бухгалтерському обліку. Реалізація готової продукції покупцям здійснюють по товарно-транспортних накладних або накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців.

2. Досліджено методологічні засади обліку та аудиту доходів від операційної діяльності підприємств відповідно існуючої нормативно-законодавчим бази.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [6] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5] перелік рахунків та субрахунків для узагальнення інформації про активи, капітал, зобов'язання. Клас 7 «Доходи та результати діяльності».

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [8] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Податковий кодекс України [1] визначає методологічні засади формування інформації про доходи підприємства з метою визначення оподаткованого прибутку.

3. Вивчена загальна характеристика Товариства з обмеженою відповідальністю «Ювелірна Група України», яке створене 18.10.2016 року. Має ЄДРПОУ – 41670782. Форма власності – недержавна.

46.48 «Оптова торгівля годинниками та ювелірними виробами, як основний вид діяльності»;

Підприємство є платником ПДВ на загальній системі оподаткування.

Операційний процес на ТОВ «Ювелірна група України» складається із закупівлі товарів та їх перепродажу, в результаті якого ТОВ «Ювелірна група України» отримує операційний дохід.

Приймання ювелірних виробів від постачальників на ТОВ «Ювелірна група України» проводиться за наявності супровідних документів, передбачених чинним законодавством: товарно-транспортних накладних (прибутково-видаткових накладних), документів, що підтверджують належну

якість виробів. Дохід від операційної діяльності ТОВ «Ювелірна група України» включає дохід від реалізації товарів.

4. Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності на ТОВ «Ювелірна група України» ґрунтується на таких основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність. ТОВ «Ювелірна група України» веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність у грошовій одиниці України (стаття 5 Закону).

Основними завданнями обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «Ювелірна група України» є наступні:

- забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;

- контроль за документальним відображенням та на рахунках бухгалтерського обліку всіх операцій щодо визнання доходів від операційної діяльності.

Узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів на ТОВ «Ювелірна група України» здійснюється на рахунку 70 «Доходи від реалізації», за допомогою субрахунку 702 «Доходи від реалізації товарів».

5. Здійснено аналіз доходів та витрат ТОВ «Ювелірна група України», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання. Найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції товарів, а у витратах найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованих товарів. Така тенденція є закономірною для ТОВ «Ювелірна група України», адже воно є підприємством торгівельним і основною діяльністю є торгівля годинниками та ювелірними виробами.

За 2017 рік діяльність ТОВ «Ювелірна група України» виявилася збитковою (збиток склав 34,7 тис. грн.), це означає перевищення витрат підприємства над його доходами, тобто здійснювало неефективну маркетингову політику та не здійснювало пошук шляхів зниження собівартості товарів та інших операційних витрат

В 2018 році сумарний обсяг чистого доходу збільшився на 45,6 % порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованих товарів позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «Ювелірна група України», збільшує його частку на ринку ювелірних виробів. На кінець 2019 року обсяг чистого доходу становив 14523,9 тис. грн., що на 1,44 % менше ніж в попередньому періоді, а отже отримані доходи в 2018-2019 роках практично ідентичні. Корисним на даному етапі аналізу є погляд на темпи приросту доходу від реалізації та собівартості реалізованих товарів.

В 2017 році спостерігається приріст чистого доходу, який здійснювався більшими темпами (+45,6 %) ніж приріст собівартості реалізованих товарів (+39,49 %), що однозначно є позитивною тенденцією, яка вказує на те, що собівартість реалізованих товарів на одну гривню доходу від реалізації зменшувалася, що позначилося на отриманні додаткового прибутку. У другій половині досліджуваного періоду ситуація змінилася в гривневому еквіваленті несуттєво, але суттєвим є якісний напрямок самих змін, а саме: при зменшенні доходу на 1,44 %, собівартість збільшилась на 1,25 %, що вказує на те, що витрати на одиницю виручки підвищились у порівнянні з першою половиною досліджуваного періоду. В даному випадку для ТОВ «Ювелірна група України» це свідчить про неефективну політику управління собівартістю товарів, що в кінцевому разі позначилося на фінансовому результаті діяльності ТОВ «Ювелірна група України».

Інші операційні витрати впродовж досліджуваного періоду постійно збільшувалися. Так, в 2019 році спостерігається негативний напрямок змін цих витрат, оскільки темп їх приросту (+8,6 %) перевищує темп приросту доходу від реалізації товарів (-1,44 %) та собівартості реалізованих товарів

(+1,25 %). Що в кінцевому разі позначилося на прибутковості ТОВ «Ювелірна група України».

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку доходів від операційної діяльності та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

6. Аудит доходів від операційної діяльності на підприємстві – процес збору інформації щодо обліку доходів від операційної діяльності з метою висловлення незалежної думки щодо повноти, законності та правильності відображених в обліку операцій з визнання доходів від операційної діяльності, а також правильність оформлення документів та формування фінансової звітності.

Метою аудиту доходів від операційної діяльності на підприємстві є підтвердження аудиторським висновком інформації щодо повноти і законності, достовірності та об'єктивності здійснених і відображених в бухгалтерському обліку та звітності операцій щодо обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві. Організація аудиту доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, складається з декількох етапів.

Початковий етап – ознайомлення з діяльністю підприємства, визначення обсягу аудиторської перевірки, його вартість і укладання договору на проведення аудиту доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Другий етап – оцінка ефективності організації бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, складання програми аудиту доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.

Наступний етап – перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг встановити повноту та своєчасність відображення інформації в податковій звітності та узгодження з фінансовою.

Заключний етап – складання аудиторського висновку, в якому аудитор формує власну думку щодо законності ведення господарських операцій з обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг достовірності або недостовірності фінансової звітності.

7. В ході дослідження обліку операційних доходів особлива увага приділена удосконаленню документального забезпечення цього процесу, оскільки інформативність облікових даних впливає на рішення управлінського персоналу. В статті аргументовано доведено необхідність та користь запропонованих відомостей для обліку операційних доходів.

Для покращенню обліку, контролю та аналізу на підприємстві, авторами запропоновано методику удосконалення обліку доходів шляхом застосування субрахунків третього порядку до рахунку 71 «Інший операційний дохід»: 7151 «Одержані штрафи»; 7152 «Одержані пені»; 7153 «Одержані неустойки» Як свідчить практика бухгалтерського обліку операційних доходів та проведені дослідження науковців, саме документальне забезпечення потребує вдосконалення типових форм обліку та розробки нових. Тому, для узагальнення інформації про одержані штрафи, пені, неустойки з використанням запропонованих субрахунків авторами запропоновано аналітичну відомість отриманих штрафів, пені, неустойки.

Крім того, запропоновані авторами аналітична відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період; відомість обліку коригування первісної вартості відповідно до кредит-ноти; відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками; порядок відображення в обліку інформації передачі активів в операційну оренду та визначення доходу від операційної оренди активів стануть у нагоді фахівцям-практикам.

Для методологічного забезпечення аудиту операційних доходів нами запропоновані: загальний план проведення аудиту; тест оцінки системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; фрагмент Програми аудиту операційних доходів; запропоновані форми робочих документів для певних аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://www.rada.zakon.ua>.
4. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ міністерства статистики» від 29.12.95 р., №352. *Бухгалтерський облік і аудит*. URL: <http://www.buhgalteria.com.ua>.
5. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 21 «Вплив валютних курсів»: Наказ МФУ від 28.10.03р. № 601. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.
8. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
9. Про затвердження Положення про здійснення операцій із валютними цінностями: Постанова Правління НБУ № 2 від 02.01.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0002500-19>.
10. Про збір та обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 26.06.1997 №400/97-ВР зі змінами і доповненнями. URL: zakon1.rada.gov.ua.

11. Борисейко Ю.В., Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту. *Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки*. Запоріжжя: ЗНУ, №1(13). 2012. С. 92-96.
12. Безнадійна заборгованість. *Вісник офіційно про податки*. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100007347-beznadiyna-zaborgovanist>.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2013. 672 с.
14. 10Валютні операції. *IFactor*. URL :<https://i.factor.ua/ukr/journals/bn/2018/july/issue-27-28/article-37659.html>
15. Вартанян В.М., Гавва В.М., Турко Д.О. Дослідження розвитку українського ринку ювелірної продукції. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики*. 2008. С. 108-117.
16. Види дебіторської заборгованості. *Журнал Дт-Кт*. URL: <https://dtkk.com.ua/show/1bid05787.html>
17. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2009. 468 с.
19. Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Карпенко М. Ю. Аудит, методика і організація : навч. посіб. [для студ. екон. спец.] ; у 2 ч. Харків : ХНАМГ, 2007. Ч. 2. 2007. 294 с.
20. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. навчальний посібник. Київ. А.С.К., 2009. 266 с.
21. Договір про надання послуг. Договір підряду. *Журнал Дт-Кт*. URL: <https://online.dtkk.ua/Book/%C2%AB%D0%94%D0%9A%C2%BB%20%E2%84%9630-2014.epub/navPoint-15>.

22. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік : основи теорії та практики : [навч. посіб. – 4 – те вид., перероб. і доп.]. Київ: Знання, 2007. 377 с.
23. Зайцев В.Є. Тенденції та особливості розвитку посткризового світового ринку послуг в умовах глобалізації. Вісник Академії митної служби України. Сер. : Економіка. 2011. № 2. С. 54-65.
24. Експорт: визначаємо дохід. Податки & бухоблік. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/may/issue-35-36/article-36187.html>
25. Інші доходи. *Журнал Дт-Кт*. URL: <https://dtk.com.ua/show/1bid06619.html>.
26. Кадуріна Л.О. Основи обліку: навчальний посібник. Київ: Видавничий Дім «Слово», 2003. 184с.
27. Суми штрафів, неустойки, пені. *Журнал Дт-Кт*. URL: <https://online.dtk.ua/Book/«ДК»%20№02-2013.epub/navPoint-12>.
28. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
29. Лихо С. С. Развитие аудита доходов в организациях республики Беларусь. Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доп. міжн. наук.-практ. конф., 4-5 жовтня 2007 р. Київ : КНЕУ, 2007. С. 226-229.
30. Луців Н.В. Проблеми та основні тенденції розвитку вітчизняного ринку ювелірних виробів. *Товарознавство та інновації*. 2012. С. 79-89.
31. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА. 2014. 288 с.
32. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік Ч.2: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 276 с.

33. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
34. Макаренко А.П., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і практика документування в обліку і аудиті: навч. метод. посібник Ч. 2. Запоріжжя: ЗДІА, 2011. 127 с.
35. Макаренко А.П., Хайло Г.С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 68 – 75.
36. Макаренко А.П., Кабанен Д.С. Удосконалення методичних підходів щодо проведення аудиту фінансових результатів підприємства. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. Вип. 1 (8). Т. 2. Полтава: ПДАА. 2014. С. 88–95.
37. Меліхова Т.О., Мась Д. Концептуальні основи визначення дебіторської заборгованості. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. Полтава: ПДАА. 2015. Вип. 1 (10). С. 189–196.
38. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Петрова О. С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 54–61).
39. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. С. 1-15.
40. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Кулек А. В. Удосконалення методики внутрішнього аудиту розрахунків з покупцями з метою запобігання корупції під час тендерних закупівель. *Агросвіт*. 2019. № 4. С. 32–41
41. Меліхова Т. О., Михайлуца О. М. Управленческий контроль как эффективный способ анализа и прогноза доходов местного бюджета. *Theory and practice: problems and prospects Scientific articles*. 2020. С. 324-333.
42. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті : навчальний посібник для здобувачів

вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» за денною та заочною формою навчання, Запоріжжя : ЗНУ, 2020. 400 с.

43. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Чакалова Н. С. Облік суб'єктів малого підприємництва. Запоріжжя: ЗНУ, 2019. 312 с.

44. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Чакалова Н. С. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу. Запоріжжя: ЗНУ, 2019. 432 с.

45. Меліхова Т. О. Економічна безпека підприємства: формування, контроль, ефективність. Монографія. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 632 с.

46. Меліхова Т. О., Федорова Л. А. Удосконалення методики внутрішнього контролю податку на прибуток для підвищення економічної безпеки підприємства. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. С. 1-8.

47. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.

48. Михайловський О.В. Трансформація функцій золота у сучасній міжнародній економіці. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. С. 230-237.

49. Надаємо послуги: чи застосовувати рахунок 23? *iFactor*. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/december/issue-51-52/article-106072.html>

50. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 464 с.

51. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навчальний посібник. Київ.: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.

52. Неустойки (штрафи, пені): застосування та облік. *Журнал Дт-Кт*. URL: <https://dtk.com.ua/show/3cid01586.html>

53. Облік безоплатного отримання. *iFactor*. <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/march/issue-22/article-25973.html>

54. Операції продажу-придбання валюти в обліку. *Журнал Дт-Кт*.

URL: <https://dtkk.com.ua/show/1bid05287.html>

55. Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за редакцією проф. Бутинця Ф.Ф. Житомир: ПП «Рута », 2013. 592 с.
56. Оренчак А.А. Удосконалення обліку та аудиту операційних доходів на підприємствах оптової торгівлі. *Інвестиції: практика і досвід*. № 24, 2020. (подано до друку).
57. Оренчак А.А. Тенденції розвитку ювелірного ринку в умовах сучасної України. *Збірник наукових праць студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука-2020»* : 5 т., Запоріжжя : ЗНУ, 2020. С. 259.
58. Потриваєва Н.В. Христенко О.О. Гавалешко К.О. Особливості формування та обліку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції: теоретичний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. №18, 2017. С. 566-561.
59. Сахарцева І. І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту : монографія. Київ : Кондор, 2005. 374 с.
60. Сопко В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2009. 500 с.
61. Стелмашук А.М. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 528с.
62. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник для студентів економічних спеціальностей: Київ. : А.С.К., 2008. 340 с.
63. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
64. Фірко Н.Б. Економічна суть та класифікація доходів підприємства: теоретичний аспект. URL: <http://masters.donntu.org/2013/iem/tihonovskaya/library/article3.pdf>.
65. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015». 2016. 224 с.

ДОДАТОК А

Видаткова накладна № 120 від 11 лютого 2019 р.

Постачальник: **ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ"**
 П/р 2600631378701, у банку ПАТ "Банк Кредит Дніпро", МФО 305749,
 УКРАЇНА, 69097, ЗАПОРІЗЬКА ОБЛ., МІСТО ЗАПОРІЖЖЯ, ВУЛИЦЯ БУДЬОГО, дом № 6, кв.95, тел.:
 (061) 701-61-51,
 код за ЄДРПОУ 41670782, ІПН 416707808314, № свід. 1103 102 0000 043591,
 ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ"

Покупець: **Фізична особа-підприємець Тенюх Руслан Володимирович**

Договір: изделия/ЮГУ

Склад: Основной склад

№	Товар	Кіл-сть	Од.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Necklace with CZ/ Кольє с куб.оксидом цирконія	30	г	23,94	718,20
2	BRACELECTS GARNET WITH CZ/браслет гранат с куб.цирконія	80	г	35,97	2 877,60
3	BRACELECTS GARNET/браслет гранат	10	г	35,97	359,70
4	BRACELECTS GREEN AGATE WITH CZ/браслет зеленый агат с куб.цирконія	10	г	35,97	359,70
5	BRACELECTS LONDON BLUE TOPAZ WITH CZ/браслет топаз лондон голубой с куб.цирконія	10	г	35,97	359,70
6	BRACELECTS RUBY WITH CZ/браслет рубин с куб.цирконія	30	г	35,97	1 079,10
7	BRACELECTS SMOKY WITH CZ/браслет дымчатый кварц с куб.цирконія	10	г	35,97	359,70
8	BRACELETS CZ/браслеты куб.цирконія	95,748	г	24,82	2 376,47
9	CATENA A PALLINE 180/Цепь	20	г	28,04	560,80
10	CATENA A PALLINE 200 DIAM D5/Цепь	10	г	39,11	391,10

Всього: 9 442,07
 Сума ПДВ: 1 888,41
 Всього із ПДВ: 11 330,48

Всього найменувань 10, на суму 11 330,48 грн.

Одинадцять тисяч триста тридцять гривень 48 копійок

У т.ч. ПДВ: Одна тисяча вісімсот вісімдесят вісім гривень 41 копійка

Місце складання: м. Запоріжжя

Від постачальника

Отримав(ла)

* Відповідальний за здійснення господарської операції і правильність її оформлення

За довіреністю

Видаткова накладна № 280 від 22 травня 2019 р.

Постачальник: **ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ"**
 П/р 2600631378701, у банку ПАТ "Банк Кредит Дніпро", МФО 305749,
 УКРАЇНА, 69097, ЗАПОРІЗЬКА ОБЛ., МІСТО ЗАПОРІЖЖЯ, ВУЛИЦЯ БУДЬОГО, дом № 6, кв.95, тел.:
 (061) 701-61-51,
 код за ЄДРПОУ 41670782, ІПН 416707808314, № свід. 1103 102 0000 043591,
 ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ"

Покупець: **Фізична особа-підприємець Шелеміна Галина Адамівна**

Договір: Б/н від 04.01.2018

Склад: Основной склад

№	Товар	Кіл-сть	Од.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	COLLANA/КОЛЬЄ	50	г	29,84	1 492,00
2	Браслет с куб.цирконія	60	г	24,68	1 966,40
3	FORZ.BRILL. 025+PL2.5mm DIST 1.7 CM/Цепь	30	г	38,20	1 146,00

Всього: 4 604,40
 Сума ПДВ: 920,88
 Всього із ПДВ: 5 525,28

Всього найменувань 3, на суму 5 525,28 грн.

П'ять тисяч п'ятсот двадцять п'ять гривень 28 копійок
 У т.ч. ПДВ: Дев'ятсот двадцять гривень 88 копійок

Місце складання: м. Запоріжжя

Від постачальника

Отримав(ла)

* Відповідальний за здійснення господарської операції і правильність її оформлення

За довіреністю

Видаткова накладна № 352 від 19 червня 2019 р.

Постачальник: **ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ"**
 П/р 2600631378701, у банку ПАТ "Банк Кредит Дніпро", МФО 305749,
 УКРАЇНА, 69097, ЗАПОРІЗЬКА ОБЛ., МІСТО ЗАПОРІЖЖЯ, ВУЛИЦЯ БУДЬНОГО, дом № 6, кв. 95, тел.:
 (061) 701-61-51,
 код за ЄДРПОУ 41670782, ІПН 416707808314, № свід. 1103 102 0000 043591,
 ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЮВЕЛІРНА ГРУПА УКРАЇНИ"

Покупець: **Фізична особа-підприємець Беляєв Михайло Михайлович**

Договір: б/н от 03.01.2019

Склад: Основной склад

№	Товар	Кіл-сть	Од.	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Pendant with CZ / Подвес с куб.оксидом циркония	100	г	24,82	2 482,00
2	Подвес с куб.циркония	92,914	г	25,23	2 344,22
3	Necklace with CZ / Колье с куб.оксидом циркония	10,004	г	22,95	229,59
4	Колье с куб.циркония	9,337	г	24,58	229,50
5	Браслет с куб.циркония	10	г	24,58	245,80
6	Earring with CZ / Серьги с куб.оксидом циркония	50	г	25,14	1 257,00
7	Earring with freshwater pearl / Серьги с пресноводным жемчугом	50	г	25,14	1 257,00
8	Ring with CZ / Кольцо с куб.оксидом циркония	100	г	23,89	2 389,00
9	Brooch with CZ and freshwater pearl / Брошь с куб.оксидом циркония и пресноводным жемчугом	50	г	26,18	1 309,00
10	FORZ.BRILL. 025+PL2,5mm DIST 1.7 CM/Цель	50	г	38,20	1 910,00

Всього: **13 653,11**
 Сума ПДВ: **2 730,62**
 Всього із ПДВ: **16 383,73**

Всього найменувань 10, на суму 16 383,73-грн.

Шістнадцять тисяч триста вісімдесят три гривні 73 копійки
 У т.ч. ПДВ: Дві тисячі сімсот тридцять гривень 62 копійки

Місце складання: м. Запоріжжя

Від постачальника

Отримав(ла)

Відповідальний за здійснення господарської операції і
 правильність її оформлення

За довіреністю

від

ДОДАТОК В

№ 01 від 16 січня 2020 р.
«Аудит»

Директору АФ

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит доходів від операційної діяльності за 2019 рік у термін з 18.01.2020 року до 17.02.2020 року.

Директор ТОВ «Ювелірна група України»

Белих В.Ю.

№ 01 від 17 січня 2020 р.
України»

Директору ТОВ «Ювелірна група

Листа-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист № 01 від 16 січня 2020 р. про проведення аудиторської перевірки доходів від операційної діяльності, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою надання висновків про стан обліку доходів від операційної діяльності у термін з 18 січня 2020 року до 17 лютого 2020 року.

У зв'язку з проведенням аудиту доходів від операційної діяльності нам необхідна детальна і повна інформація щодо обліку та оподаткування доходів від операційної діяльності.

Нагадуємо, що відповідальність за розкриття інформації про доходи від операційної діяльності (ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик) несе управлінський персонал компанії.

Директор аудиторської фірми «Аудит» _____

Договір про надання аудиторських послуг № 1

м. Запоріжжя

18 січня 2020 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та ТОВ «Ювелірна група України»- «Замовник», в особі директора – з другого боку, діючи на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1 Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання про надання послуг аудиту доходів від операційної діяльності..

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 24 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 4 000 грн. (п'ять тисяч гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50% від суми договору – попередня оплата;
- 50% від суми договору у триденний строк – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

2.3 Оплата здійснюється у національній валюті України та в безготівковій формі.

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

- представити всі необхідні документи та облікові дані;
- перерахувати на відповідний рахунок суму оплати;
- вказати коло осіб, які мають доступ до інформації аудиту.

3.2 Замовник має право:

- отримати якісне проведення аудиту доходів від операційної діяльності;

- під свою відповідальність залишити право на внесення змін до звітності на підставі угоди.

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку фінансового та податкового обліку доходів від операційної діяльності та звітності станом за 2019 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

- самостійно визначати форми та методи аудиту;
- доступу до інформації та документації;
- не дотримуватися комерційної таємниці, якщо діяльність організації спрямована на підрив державного устрою.

4. Відповідальність сторін

4.1 У випадку відмови від проведення аудиту під час дії даного договору, за ініціативою Замовника, останній виплачує штраф у розмірі 20% від суми договору.

4.2 За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 15% від суми договору.

5. Термін дії договору. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами. Закінчення терміну дії договору 01.03.2020 року.

Виконавець

Замовник