

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

(повна назва кафедри)

## Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)

(рівень вищої освіти)

на тему Упровадження обліку та аудиту договорів від  
реалізації юрської продукції на ТОВ "Спей мей побаче  
на Апроікент"

Виконав: студент 2 курсу, групи \_\_\_\_\_

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль

(код і назва освітньої програми)

в управлінні підприємством

спеціалізації \_\_\_\_\_

(код і назва спеціалізації)

Орлошенко А.Ю.

(ініціали та прізвище)

Керівник К.М. доцент Яворницька Ю.В.

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент \_\_\_\_\_

(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)



### 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Троянцямальська Ю.В., доцент		
2	Троянцямальська Ю.В., доцент		
3	Троянцямальська Ю.В., доцент		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Срок 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	вересень 2020	викон.
5	Робота над 3 розділом	лютий 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	викон.

Студент

(підпис)

Остремченко Д.Ю.

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

(підпис)

Троянцямальська Ю.В.

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

(підпис)

П.К. Федорков

(ініціали та прізвище)

## АНОТАЦІЯ

Прокопенко А.Ю. Удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент».

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

Розглянуто сутність доходів від реалізації готової продукції та досліджено методологічні засади обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції. Розглянуто загальну характеристику ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» та вивчено облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент», виконано фінансовий аналіз діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроінвент». Проведено аудит доходів від реалізації готової продукції та розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент».

Ключові слова: дохід від реалізації готової продукції, первинні документи, синтетичний облік, аналітичний облік, аналітичні відомості, аудит, програма аудиту, робочі документи.

## ABSTRACT

Prokopenko A. Improvement of accounting and audit of the proceeds from the sale of finished goods at LLC «Spec Tech Supplies and Agroinvent».

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

The essence of income from sales of finished products is considered and the methodological principles of accounting and audit of income from sales of finished products are studied. The general characteristics of LLC «Spec Tech Supplies and

Agroinvent» are considered and the accounting of incomes from the sale of finished products at LLC «Spec Tech Supplies and Agroinvent» is studied, the financial analysis of the activity of LLC «Spec Tech Supplies and Agroinvent» is performed. An audit of revenues from the sale of finished products at LLC «Spec Tech Supplies and Agroinvent». Proposals have been developed to improve the accounting and audit of revenues from the sale of finished products at LLC «Spec Tech Supplies and Agroinvent».

Keywords: income from sales of finished products, primary documents, synthetic accounting, analytical accounting, analytical information, audit, audit program, working papers.

#### АННОТАЦИЯ

Прокопенко А.Ю. Совершенствование учета и аудита доходов от реализации готовой продукции на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2020.

Рассмотрены сущность доходов от реализации готовой продукции и исследованы методологические основы учета та аудита доходов от реализации готовой продукции. Рассмотрены общая характеристика ООО «Спец тех постача и агроинвент» и изучено учет доходов от реализации готовой продукции на ООО «Спец тех постача и агроинвент», выполнен финансовый анализ деятельности ООО «Спец тех постача и агроинвент». Проведен аудит доходов от реализации готовой продукции и разработаны предложения по совершенствованию учета и аудита доходов от реализации готовой продукции на ООО «Спец тех постача и агроинвент».

Ключевые слова: доход от реализации готовой продукции, первичные документы, синтетический учет, аналитический учет, аналитические сведения, аудит, программа аудита, рабочие документы.

## ЗМІСТ

ВСТУП	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ	12
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку доходів від реалізації готової продукції на підприємстві	12
1.2 Облік доходів від реалізації готової продукції на підприємстві	21
1.3 Аудит доходів від реалізації готової продукції на підприємстві	31
2 ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»	44
2.1 Загальна характеристика ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	44
2.2 Облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	46
2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	58
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»	72
3.1 Аудит доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	72
3.2 Удосконалення обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	88
3.3 Удосконалення аудиту доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	98
ВИСНОВКИ	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	119
ДОДАТОК А – Фінансова звітність ТОВ «Спец тех постача та агроівент»	

## ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Кожне підприємство незважаючи на форму власності, тип чи розміри ставить собі за мету в результаті фінансово-господарської діяльності здобути якомога більше економічних вигід, тобто максимізувати свої прибутки. Дохід від реалізації готової продукції є основним джерелом покриття здійснених підприємством витрат та формування прибутку підприємства. Ефективна побудова обліку доходу від реалізації готової продукції на підприємстві дозволяє не тільки об'єктивно та своєчасно відображати його величину, а й здійснювати оперативний контроль та виконувати аналіз з метою підвищення показників діяльності підприємства.

Питання обліку доходів від реалізації готової продукції, які розглядаються науковцями, фахівцями стосуються переважно обговорення принципів, методів визначення та оцінки доходів, порівняння П(С)БО 15 «Дохід» і МСФЗ та інше. Результати досліджень неугальнені, стосуються більше теоретичної частини обліку та не мають практичних рекомендацій для використання суб'єктами господарювання. Облік доходів від реалізації готової продукції не розглядається окремо як об'єкт обліку з рекомендаціями для організації системи обліку: синтетичного, аналітичного обліку, документального забезпечення та інших питань щодо організації обліку.

Для здійснення аудиту правильності та достовірності відображення інформації з обліку доходів від реалізації готової продукції у поточному обліку та у фінансовій звітності суб'єкти господарювання проводять аудиторську перевірку доходів від реалізації готової продукції. Аудитори проводять аудиторську перевірку доходів від реалізації готової продукції відповідно до особистого професійного судження та практичного досвіду. Для підвищення якості аудиторської перевірки необхідно мати однозначно прийняту методикау аудиту з визначенням основних обов'язкових аудиторських процедур, методів перевірки, визначення інформації, яку

необхідно обов'язково перевіряти.

Питання обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції є предметом публікацій таких провідних вчених України і фахівців, як: М.Т. Білуха, Н.М.Ткаченко, А.П.Макаренко, Т.О. Меліхова, В.І. Єфіменко, О.Ю.Редько, Н.Г. Виговська, В.С. Рудницький, М.М. Бенько, С.В. Івахненко, Ю.В. Подмешальська та інші. Аналіз останніх досліджень свідчить, що в основному в публікаціях висвітлюються питання обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції без надання практичних рекомендацій. Недостатньо публікацій присвячено документальному забезпеченню обліку та методики аудиту, що є важливими питаннями ефективності обліку та аудиту.

Аналіз публікацій, теоретичних та практичних аспектів проведення аудиту доходів від реалізації готової продукції свідчить, про необхідність вирішення питань методики проведення аудиту доходів від реалізації готової продукції та визначає її актуальність.

Мета роботи – дослідити облік і аудит доходів від реалізації готової продукції на підприємстві та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути сутність доходів від реалізації готової продукції;
- дослідити методологічні засади формування системи обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції;
- розглянути загальну характеристику ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;
- вивчити облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;
- виконати фінансовий аналіз діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;
- провести аудит доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент»;



- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи формування системи обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ/20). Автором запропоновано вдосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано 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 та форми фінансової звітності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

– удосконаленні обліку доходів від реалізації готової продукції шляхом впровадження: форми для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції, книги обліку виконання договірних зобов'язань, відомості контролю визначення доходу від реалізації готової

продукції, відомості аналітичного обліку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», що надасть змогу покращити облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та забезпечить підвищення інформативності даних обліку для прийняття ефективних управлінських рішень;

– удосконаленні аудиту доходів від реалізації готової продукції шляхом розробки та впровадження: анкети, загального плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора, що надасть змогу аудитору вчасно виявити порушення та запропонувати заходи щодо їх недопущення в майбутньому, що в свою чергу позначиться на підвищенні рівня фінансової-економічної безпеки підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Впровадження пропозицій у діяльність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції дозволять підвищити ефективність системи обліку та внутрішнього контролю доходів від реалізації готової продукції, узагальнити інформацію, оптимізувати контроль, здійснювати аналіз з метою прийняття управлінських рішень (довідка про впровадження № 131 від 27.11.2020 р.).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на засіданні Круглого столу «Дискусійні питання з теорії та практики сучасної експертизи» (ЗНУ, м. Запоріжжя, 2020 р.).

Публікації. За результатами дослідження подана до друку наукова стаття: Прокопенко А.Ю., Подмешальська Ю.В. Удосконалення обліку та аудит доходів від реалізації готової продукції в умовах використання інформаційних систем обліку. *Агросвіт*. 2021. № 1 (подана 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 124 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 7 рисунків, 44 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 53 найменувань.

# 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ З ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

## 1.1 Нормативно-законодавча база з обліку доходів від реалізації готової продукції на підприємстві

Дохід, як джерело подальшої діяльності підприємства, покриття витрат виробництва, забезпечення робітників і держави фінансовими ресурсами, необхідними для життя усіх сторін, займає важливе місце в загальній системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств. Дохід надзвичайно розповсюджене, широко застосовуване і одночасно багатозначне поняття, що використовується у різних значеннях. Дослідження свідчать, що в економічній літературі ототожнюються поняття «виручка» і «дохід», «дохід» і «прибуток».

Виручка – це сума коштів, які надійшли на рахунок підприємства за реалізовану продукцію, виконані роботи або надані послуги. Прибуток – різниця між обсягом продажу за звітний період і сумою виробничих витрат та витрат періоду. Дохід – надходження економічних вигід, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємства.

Категорії «дохід» і «прибуток» не взаємозамінні, а лише доповнюють одна одну. Вони мають власну вартісну структуру і різняться за функціями та роллю, що виконують в процесі відтворення. Поняття доходу набагато ширше, оскільки охоплює всю величину знову створеної вартості, тоді як прибуток характеризує лише його частину [43].

Дохід – надзвичайно поширене, часто застосовуване та водночас надзвичайно багатозначне поняття, що вживається у різноманітних значеннях що вживається у різноманітних значеннях. У сучасних умовах цей термін починає набувати ширшого значення і тлумачення:

- по-перше – як основне джерело прибутку (чистого доходу);

- по-друге – як складна за структурою категорія, що вимагає теоретичного й методологічного уточнення.

Відомий науковець у галузі бухгалтерського обліку Ф.Ф. Бутинець визначає дохід як економічну категорія дохід (виручка) що є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг [14].

Загородній А. робить наголос на наступних ознаках доходу, а саме:

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 [12].

Визначення, яке надає у своїх роботах Ткаченко Н.М. за своїм значенням співпадає з визначенням наведеним у НПСБО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» [8], а саме: доходи – збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [55].

Гладких Т.В. у своєму тлумаченні категорії «дохід» акцент робить на його складових, а саме: дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також з доходів від позареалізаційних операцій [16].

Тотожними на нашу думку є визначення доходу науковцями Пушкар М.С. та Стелмашук А.М., які роблять наголос на тому, що рівень доходу підприємства визначається умовами в яких воно працює, акцентуючи

увагу саме на конкурентних перевагах в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику [46].

Таким чином, проаналізувавши думки вчених, вважаємо, що основною ознакою категорії «дохід» є те, що це збільшення економічних вигід підприємства, це показник від якого залежить рівень прибутку, це показник, на рівень якого впливають як внутрішні, так і зовнішні фактори.

Найважливішим економічним показником, що характеризує господарсько-фінансову діяльність промислових підприємств є процес реалізації продукції, оскільки по завершенню процесу визначаються результати господарювання та ефективність виробництва. Багато сучасних економістів мають свої погляди щодо визначення поняття «процесу реалізації» [31].

У роботах О.В. Лишиленка процес реалізації – це завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією готової продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності [27, с. 107].

Процес реалізації, на думку М.Ф. Огійчук, завжди передбачає відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [39, с. 679].

П.Л. Сук відмічає, що процес реалізації являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності [50, с. 330].

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю

операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

В таблиці 1.1 наведено законодавчі документи, які використовує бухгалтер при веденні обліку доходів на підприємстві.

Таблиця 1.1 – Документи, які регламентують облік доходів на підприємстві

№	Найменування	Напрямок використання
1	2	3
1.	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [4]	Стандартний План рахунків, який затверджено Наказом Міністерства фінансів та використовується підприємствами для ведення обліку на підприємстві, в тому числі й доходів. Використовується як основа для розробки Робочого плану рахунків на підприємстві.
2.	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.
3.	Податковий кодекс України [1]	Визначає методологічні засади формування інформації про доходи підприємства з метою визначення оподаткованого прибутку
4.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [5]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає ПСБО 15 «Дохід». Згідно з яким дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінюванні доходу може бути достовірно визначеним [10].

Критерії визнання доходу, наведені в ПСБО 15, застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із значення такої господарської операції (операцій).

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх нижченаведених умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [5].

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією, які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.



В таблиці 1.2 наведено основні положення національних стандартів бухгалтерського обліку щодо визнання та визначення доходу

Таблиця 1.2 – Основні положення національних стандартів бухгалтерського обліку щодо визнання та визначення доходу

Ознаки	П(С)БО [5, 8]
1	2
Термін «дохід»	У П(с)БО 15 «Дохід» поняття доходу не розглядається, проте воно наведене у НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
Класифікація доходів	Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами: - дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); - інші операційні доходи; - фінансові доходи; - інші доходи.
Оцінка доходу	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.
Критерії визнання доходу	Критерії визнання доходу, наведені в П(с)БО 15 "Дохід", застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії доцільно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).
Умови визнання доходу	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов: а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); в) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.
Особливості визнання доходу	П(с)СБО 15 "Дохід» не визнає доходом суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції; сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів.
Оцінка ризику	Оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій.
Методи знижок	Відсутні.
Товар проданий з гарантією	Визнання доходу відбувається в день продажу, хоча існує ймовірність майбутніх витрат по гарантіям.

## Продовження таблиці 1.2

1	2
Розкриття фінансовій звітності у	У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація: 1. Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності. 2. Розподіл доходу за кожною групою доходів. 3. Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів. 4. Частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами.
Не визнаються доходами:	Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб: - сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів. - сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо. - сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг). - сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг). - сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором. - надходження, що належать іншим особам.
Розкриття фінансовій звітності у	У примітках до фінансової звітності наводиться інформація: 1. Облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності. 2. Розподіл доходу за кожною групою доходів.

Для управління доходами необхідна їхня обґрунтована детальна класифікація на основі групування доходів за певними ознаками для цілей обліку, аналізу та контролю. Тому класифікація є найважливішим елементом для побудови системи управління доходами.

Логічна та структурована класифікація доходів дає можливість ефективно ними управляти та бути складовою сучасної системи управління.

Класифікація доходів за видами діяльності має важливе значення для оцінки діяльності підприємства, а також є актуальною для управлінського обліку [43].

На думку Подолянчук О.А. доходи для потреб управління доцільно досліджувати виходячи із їх економічної сутності, а саме, як категорію

економічних вигід підприємства, які дають можливість достовірно їх оцінити та мати можливість отримати грошові кошти (таблиця 1.3).

Приведена класифікація доходів буде корисною для потреб управління підприємства та підвищить контрольну функцію обліку доходів, надасть можливість управлінському апарату та окремим управлінцям розглянути кожен конкретний випадок господарської діяльності підприємства.

Таблиця 1.3 – Класифікація доходів для потреб управління [43]

№	Ознаки класифікації	Класифікація
1	За можливістю отримання	Дійсні, можливі
2	За методом визнання	Нараховані, отримані (оплачені)
3	За можливістю управління	підлягають управлінню, не підлягають управлінню
4	За способами отримання	Постійні, випадкові
5	За формою отримання	Грошові, не грошові
6	За видами	Операційний дохід Інвестиційні доходи Фінансові доходи
7	За сутністю	Суттєві, несуттєві
8	За джерелом отримання	Внутрішні, зовнішні
9	За типом господарських операцій	від реалізації, від фінансових операцій, від інвестиційної діяльності
10	За господарськими сегментами	вид продукції (товарів, робіт, послуг), характер виробничого процесу, спосіб отримання доходу (розповсюдження продукції, товарів, робіт і послуг), категорія покупців, ризику, характерні для цієї діяльності

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [10] 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 [5].

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).

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 (принципалам тощо), та податків і зборів [10].

Класифікацію доходів за видами діяльності наведено на рисунку 1.1.

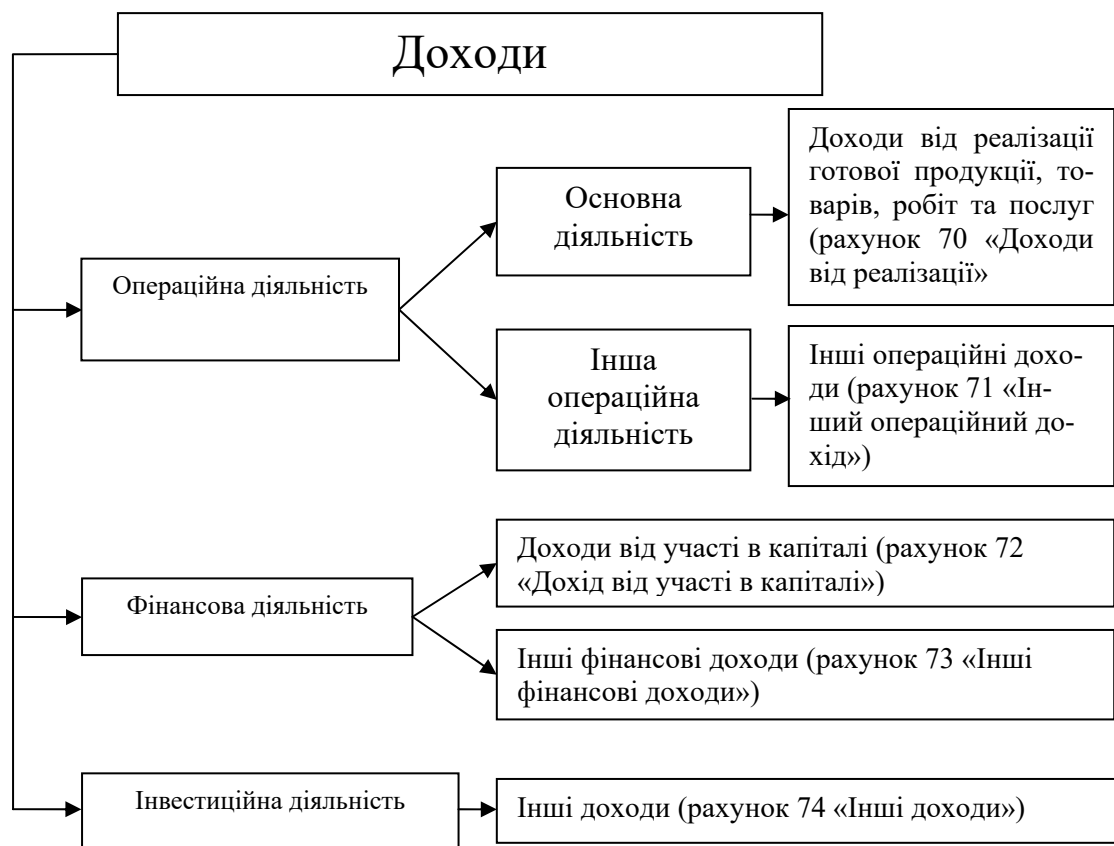


Рисунок 1.2 – Класифікація доходів за видами діяльності

Аналіз досліджень наукових підходів щодо класифікації доходів дає можливість відзначити, що доходи підприємств необхідно групувати за видами діяльності, за обліковою класифікацією, а також й для потреб управління, оскільки така інформація буде сприяти прийняттю позитивних рішень, оскільки дасть можливість визначити, що визнавати доходом і коли, яка межа суттєвості для прийняття управлінських рішень, які найслабкіші

місця у підприємницькій діяльності, на який вид діяльності потрібно більше звертати уваги.

## 1.2 Облік доходів від реалізації готової продукції на підприємстві

Основними завданнями обліку доходу від реалізації готової продукції є:

- визначення кількості та вартості відвантаженої продукції (за обліковими цінами);
- визначення заборгованості покупців перед підприємством за відвантаженою їм продукцію, виконані роботи та надані послуги згідно договорів (за цінами реалізації);
- дотримання строків поставок готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також термінів оплати зі сторони споживачів;
- облік витрат пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт і послуг, а також просування їх на споживчому ринку (витрати на маркетинг та рекламу);
- визначення фінансового результату від реалізації продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством як в цілому, так і у розрізі конкретних номенклатурних груп товарів та ін. [31].

Основним внутрішнім нормативним документом, який визначає порядок організації і конкретну методологію відображення в обліку та звітності доходів і фінансових результатів є наказ про облікову політику підприємства. У наказі в обов'язковому порядку має бути розділ про облік доходів і результатів діяльності, в якому зазначаються основні принципи їх організації на підприємстві.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» принципів, яких необхідно дотримуватись в обліку доходів і витрат, є принцип нарахування, відповідності доходів і витрат, обачності [8] (рисунок 1.2). Для визнання доходів та відображення доходів в бухгалтерському обліку необхідно дотримуватися критеріїв визнання та умов відображення.



Рисунок 1.2 – Принципи обліку доходів і витрат [29]

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи) така різниця визначається доходом у вигляді відсотків.

Відповідно п.8 П(С)БО 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі виконання всіх наведених нижче умов (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4 – Умови визнання доходу від реалізації готової продукції

Визнається	Не визнається
Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)	Якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість
Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	
Сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена	
Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені	

Сума доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів) визначається за формулою:

$$B = Ц \times K, \quad (1.1)$$

де  $B$  – виручка від реалізації продукції (товарів);

$Ц$  – ціна одиниці продукції (товару);

$K$  – кількість реалізованої продукції (товару).

Між покупцем та постачальником готової продукції укладається договір, за яким продавець зобов'язується передати майно у власність покупцеві, а покупець зобов'язується прийняти майно і сплатити за нього певну грошову суму. На рисунку 1.3 наведено загальна схема обліку операції з реалізації готової продукції.

Первинні документи, якими оформлюються операції з реалізації готової продукції наведені нижче.

1. Видаткові накладні, в яких відображають реквізити підприємств постачальника та одержувача, номер накладної, дата виписування накладної, найменування товару або матеріалів, одиниці, кількість, ціна, сума, ПДВ).

2. Виписка банку – це документ, виданий банком підприємству, у якому відбиті всі операції по розрахунковому рахунку підприємства.

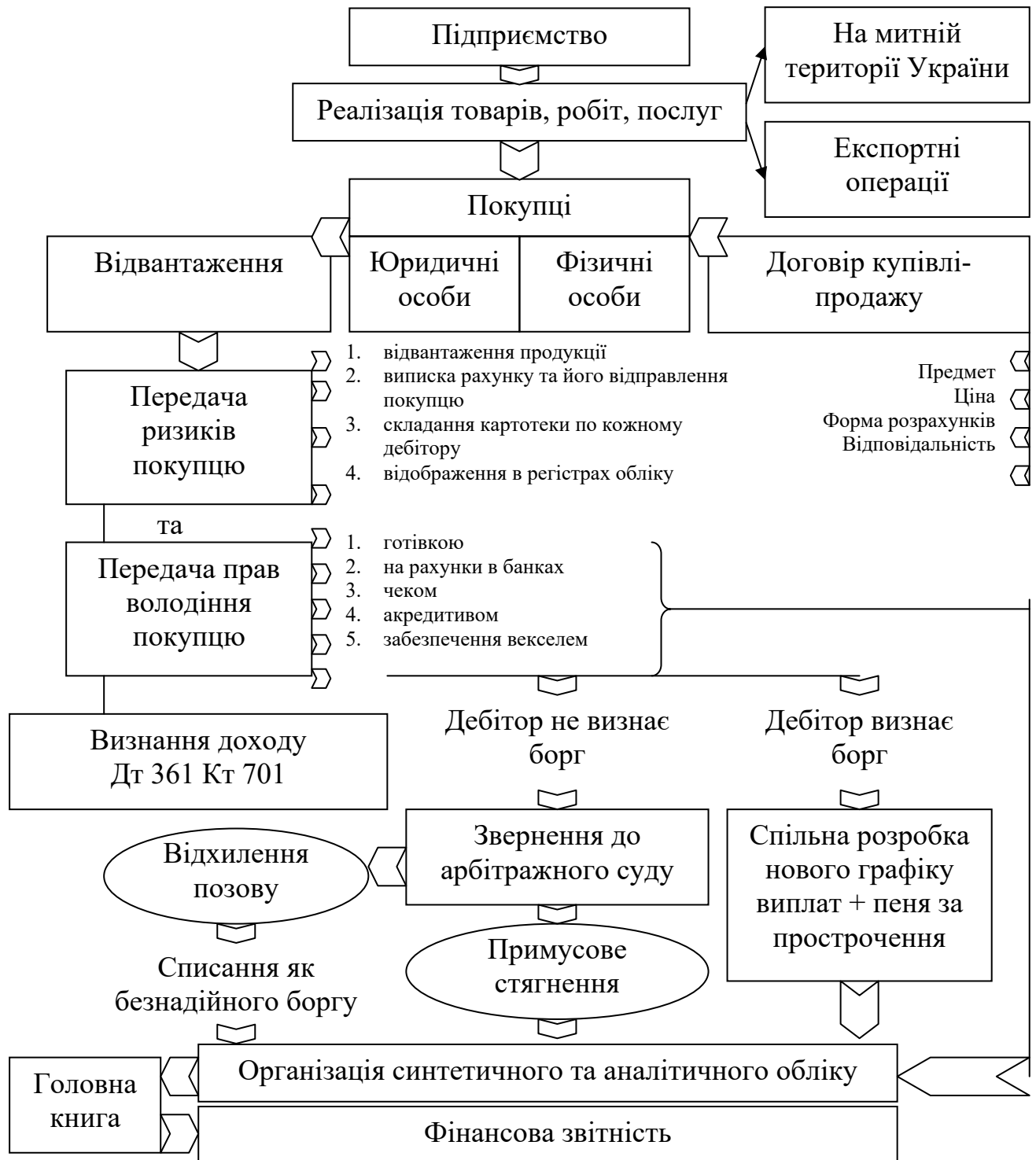


Рисунок 1.3 – Загальна схема обліку операції з реалізації готової продукції

3. Товарно-транспортні накладні, які оформлюється при транспортуванні товарно-матеріальних цінностей (відображають реквізити підприємств постачальника та одержувача, номер накладної, дата виписування накладної, найменування товару або матеріалів, одиниці, кількість, ціна, сума, сума ПДВ, всього з ПДВ).



4. Акти виконаних робіт та наданих послуг оформлюються після одержання товарно-матеріальних цінностей або наданих послуг (містять інформацію про підприємство, що надавали послуги та отримували їх) [27].

Для обліку доходів від реалізації Планом рахунків передбачено призначено 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності».

Рахунки 7-го класу відображають суму 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 (обов’язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- тимчасовими, що означає, що ці рахунки закриваються в кінці звітного періоду. Сальдо рахунків доходів закриваються через списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати». Закривають рахунок щомісяця або по закінченні звітного періоду [29].

На рисунку 1.3 наведено призначення та порядок ведення обліку на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Рахунок		Характеристика
№	Назва	
701	Дохід від реалізації готової продукції	Призначений для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
Субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції»		
Дебет		Кредит
- належна сума непрямих податків (акцизного податку, ПДВ та інших, передбачених законодавством) - списання у порядку закриття на рахунок 791 «Результат операційної діяльності»		збільшення (одержання) доходу

Рисунок 1.3 – Призначення та порядок ведення обліку на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

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

Пропонуємо для отримання всебічного та повного уявлення про облік операцій з реалізації готової продукції розглянути сукупність етапів щодо визначення доходу від реалізації готової продукції та тих, які супроводжують цей процес. Бухгалтерський облік доходів від реалізації готової продукції та суміжних операцій можна поділити на окремі етапи обліку доходів від реалізації готової продукції та визначити їх взаємозв'язок.

1. Перший етап - надходження готової продукції на склад.

Завдання бухгалтерського обліку на цьому – достовірна оцінка готової продукції за обліковими цінами і правильність віднесення на рахунки обліку

На цьому етапі виготовлена продукції списується на склад за обліковими цінами та в обліку відображається перша операція, яка передуює операціям з визнання доходів від реалізації готової продукції, записом:

Дебет 26 «Готова продукція»

Кредит 23 «Виробництво»

Відповідно до Інструкції № 291 за дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за обліковими цінами. Впродовж місяця готова продукція надходить на склад за обліковими цінами, а на кінець місяця визначається фактична виробнича собівартість готової продукції.

2. Другий етап - відвантаження готової продукції покупцям. На цьому етапі реєструється комплекс господарських операцій, серед яких визнання дебіторської заборгованості та доходу від реалізації готової продукції.

Завдання обліку на цьому етапі – визнати дебіторську заборгованість і дохід від реалізації готової продукції відповідно до умов визнання, відобразити на рахунках обліку з урахуванням додаткових умов (надання

знижок, можливості повернення товарів, форм розрахунків).

У бухгалтерському обліку операція відображається записом:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит рахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Саме на цьому етапі обліку доходів від реалізації готової продукції виникають питання практичного використання надання знижок та облік наданих знижок; визначаються форми розрахунку для своєчасного погашення дебіторської заборгованості; отримання попередньої оплати або авансу. У зарубіжній практиці на цьому етапі враховується ймовірність повернення готової продукції за різними причинами та існує методика відображення ймовірного повернення готової продукції в обліку.

Головна мета цього етапу – достовірне визначення ціни реалізації готової продукції з урахуванням ризиків і вигід отримання доходу та контроль за своєчасністю погашення дебіторської заборгованості.

Управлінський персонал суб'єкта господарювання повинен реально оцінювати всі ризики, вигоди отримання доходу і проводити політику лояльності надання знижок, використовуючи вексельну форму розрахунків з вітчизняними покупцями та акредитивну форму розрахунків з іноземними покупцями.

3. Третій етап – визнання собівартості реалізованої продукції.

Завдання обліку на цьому етапі – відобразити на рахунках обліку факт відвантаження готової продукції відповідно до умов договору на постачання готової продукції.

У бухгалтерському обліку готова продукція списується за обліковими цінами та протягом місяця в обліку відображається записом:

Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

Кредит 26 «Готова продукція»

У кінці звітного періоду здійснюється коригування оцінки готової продукції за обліковими цінами до її фактичної собівартості.

Існують різні способи коригування вартості готової продукції і суб'єкт

господарювання в наказі про облікову політику визначає, яким способом буде здійснюватися коригування. І це також проблемне питання. Фахівці пропонують різні способи і підходи, наприклад, якщо є незавершене виробництво, коригування здійснюють з урахуванням залишків незавершеного виробництва, але визначення залишків незавершеного виробництва процес трудомісткий і може мати неточність.

На нашу думку, більш доцільно проводити коригування шляхом розрахунку відхилення фактичної виробничої собівартості від вартості готової продукції за обліковими цінами при списанні з рахунку 26 «Готова продукція» на субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», тим паче, що така методика існує, на практиці використовується, не потребує відкриття додаткових субрахунків.

#### 4. Четвертий етап – списання податків і платежів.

Завдання обліку на цьому етапі – відповідно до чинного законодавства достовірно визначити податки і обов'язкові платежі, як зменшують суму доходу від реалізації готової продукції і правильно відобразити на рахунках обліку, здійснити своєчасність розрахунків за податками й платежами.

У бухгалтерському обліку необхідно зробити записи:

Дебет рахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Кредит рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

На цьому етапі бухгалтеру необхідно правильно визначити податки і платежі відповідно до ПКУ та відобразити їх у бухгалтерському обліку. Цей етап передбачає чітке дотримання вимог чинного законодавства і своєчасність розрахунків з бюджетом.

#### 5. П'ятий етап - списання доходу від реалізації готової продукції на фінансові результати.

Завдання обліку на цьому етапі – достовірно визначити суму доходу від реалізації готової продукції і правильно списати на фінансові результати.

У бухгалтерському обліку відображається записом:

Кредит 791 «Результат операційної діяльності»

Дебет 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Цей етап не передбачає додаткових управлінських рішень і вимагає від бухгалтера правильно визначити дохід від реалізації готової продукції

6. Шостий етап - списання собівартості реалізованої готової продукції.

Завдання обліку на цьому етапі – правильне визначення собівартості реалізованої готової продукції з урахуванням коригування і правильне відображення на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

У бухгалтерському обліку відображається записом:

Дебет 791 «Результат операційної діяльності»

Кредит 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

За дебетом 791 «Результат операційної діяльності» також відображаються вирахування з доходу, які відображаються записом:

Дебет 791 «Результат операційної діяльності»

Кредит 704 «Вирахування з доходу».

Таким чином за кредитом 791 «Результат операційної діяльності» визначається чистий дохід від реалізації готової продукції і який відображається у формі № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у першому розділі.

Всі розглянуті етапи бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції можна поділити на дві групи, які:

- потребують прийняття додаткових управлінських рішень;
- не потребують додаткових управлінських рішень.

Прийняття додаткових управлінських рішень повинно відповідати прийнятій політиці суб'єкта господарювання в питаннях оптимізації своєчасності розрахунків з покупцями, налагодженню нових взаємовідносин з потенційними та існуючими покупцями на взаємовигідних умовах для збільшення доходу від реалізації готової продукції, використовуючи міжнародний досвід обліку доходів від реалізації готової продукції.

В таблиці 1.5 наведено операції з обліку реалізації готової продукції.

Таблиця 1.5 – Відображення в обліку операцій з обліку реалізації готової продукції [14]

№	Зміст операції	Дебет	Кредит
Реалізація готової продукції(перша подія – відвантаження продукції)			
1	Відвантажено покупцю готову продукцію	361	701
2	Відображення ПДВ	701	641
3	Відображення собівартості реалізації	901	26
Реалізація готової продукції(перша подія – отримання попередньої оплати)			
1	Отримання попередньої оплати на поточний рахунок	311	681
2	Відображення ПДВ	643	641
3	Відвантаження попередньо оплаченої продукції	361	701
4	Відображення ПДВ	701	643
5	Списання собівартості готової продукції	901	26
6	Залік заборгованості	681	361
7	Списана сума доходу на фінансовий результат	701	791
8	Списана сума витрат на фінансовий результат	791	901

Звіт про фінансові результати є основним документом в якому відображається загальна сума отриманих доходів від реалізації готової продукції 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).

Виручка від реалізації продукції – один з головних вартісних показників фінансово-господарської діяльності підприємства, який є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, а також використовується при визначенні прибутку.

Первинне визнання доходу від реалізації готової продукції здійснюється на загальну суму та розраховується шляхом множення ціни на кількість одиниць продукції. Тобто до складу виручки від реалізації включаються суми податку на додану вартість та акцизного податку по реалізованій продукції тощо. Далі виручка від реалізації готової продукції

корегується на суми, які відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» не є доходом, серед яких й ПДВ. Таким чином отримують показник чистого доходу від реалізації готової продукції.

Відповідно до ПКУ [2] постачальник (продавець) повинен по правилу першої події виписати податкову накладну, надати її покупцю та визнати в обліку податкові зобов'язання з ПДВ. У податковій накладній, крім інших реквізитів, указується ціна товару, ставка і сума ПДВ, загальна сума операції.

Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення в податковий кредит витрат по сплаті ПДВ постачальнику при придбанні готової продукції.

Фінансовий результат від реалізації включає прибуток (збиток) від реалізації готової продукції. Прибуток після сплати платежів до бюджету залишається в розпорядженні підприємства.

### 1.3 Аудит доходів від реалізації готової продукції на підприємстві

Для здійснення контролю правильності і достовірності відображення інформації з обліку доходів від реалізації готової продукції у бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності суб'єкти господарювання проводять аудиторську перевірку доходів від реалізації готової продукції.

В загальному розумінні аудит – це перевірка фінансової звітності підприємства виконана незалежним професіоналом з метою висловлення об'єктивної думки про її точність, повноту та достовірність, а також про відповідність в усіх суттєвих аспектах загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку та чинному законодавству.

Головною метою аудиту доходів від реалізації готової продукції є встановлення достовірності оцінки, визнання, даних первинних документів щодо визначення доходів, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів чинним нормативним актам.

В таблиці 1.6 наведено завдання аудиту доходів від реалізації продукції на підприємстві.

Таблиця 1.6 – Завдання аудиту доходів від реалізації готової продукції

№	Завдання	.П. Кулаковська Ю.В.Піча[23]	Г.М. Давидов [19]	В.Я. Савченко [51]	Авторська про- позиція
1	Перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації	+	-	-	-
2	Перевірка дотримання калькуляційних цін	+	-	+	+
3	Перевірка повноти виписки рахунків-фактур за книгою реєстрації	-	+	+	+
4	Перевірка повноти касових надходжень	+	-	-	-
5	Перевірка відповідності документів на відвантаження продукції затвердженим замовленням на продаж	+	+	+	+
6	Перевірка випадків відсутності документів із відвантаження	-	-	-	+
7	Звірення рахунків-фактур із затвердженими замовленнями і документами на відвантаження продукції	+	-	-	+
8	Звірення кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку й документів на відвантаження продукції	-	+	-	-
9	Перевірка ціноутворення, відвантаження продукції пов'язаним особам	+	-	-	-
10	Перевірка замовлень на продаж за книгою реєстрації	+	-	-	-
11	Перевірка дотримання калькуляційних цін	+	+	+	-
12	Перевірка повноти виписки рахунків-фактур за книгою реєстрації	+	-	-	+
13	Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж (кореспонденція рахунків, облікові регістри)	-	-	+	+
14	Перевірка повноти обліку відвантаження за бартерними операціями та способом розрахунків	-	+	-	-
15	Перевірка повноти відображення доходів за звітний період	+	-	+	+
16	Перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж (кореспонденція рахунків, облікові регістри)	+	-	+	+
17	Перевірка повноти відображення доходів за звітний період	+	-	-	+

До початку проведення перевірки аудитор зобов'язаний вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, визначити характер,



спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду виробничої діяльності підприємства.

Для вирішення поставлених завдань необхідно мати певне інформаційне забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, що досліджуються аудитором (рисунок 1.4).

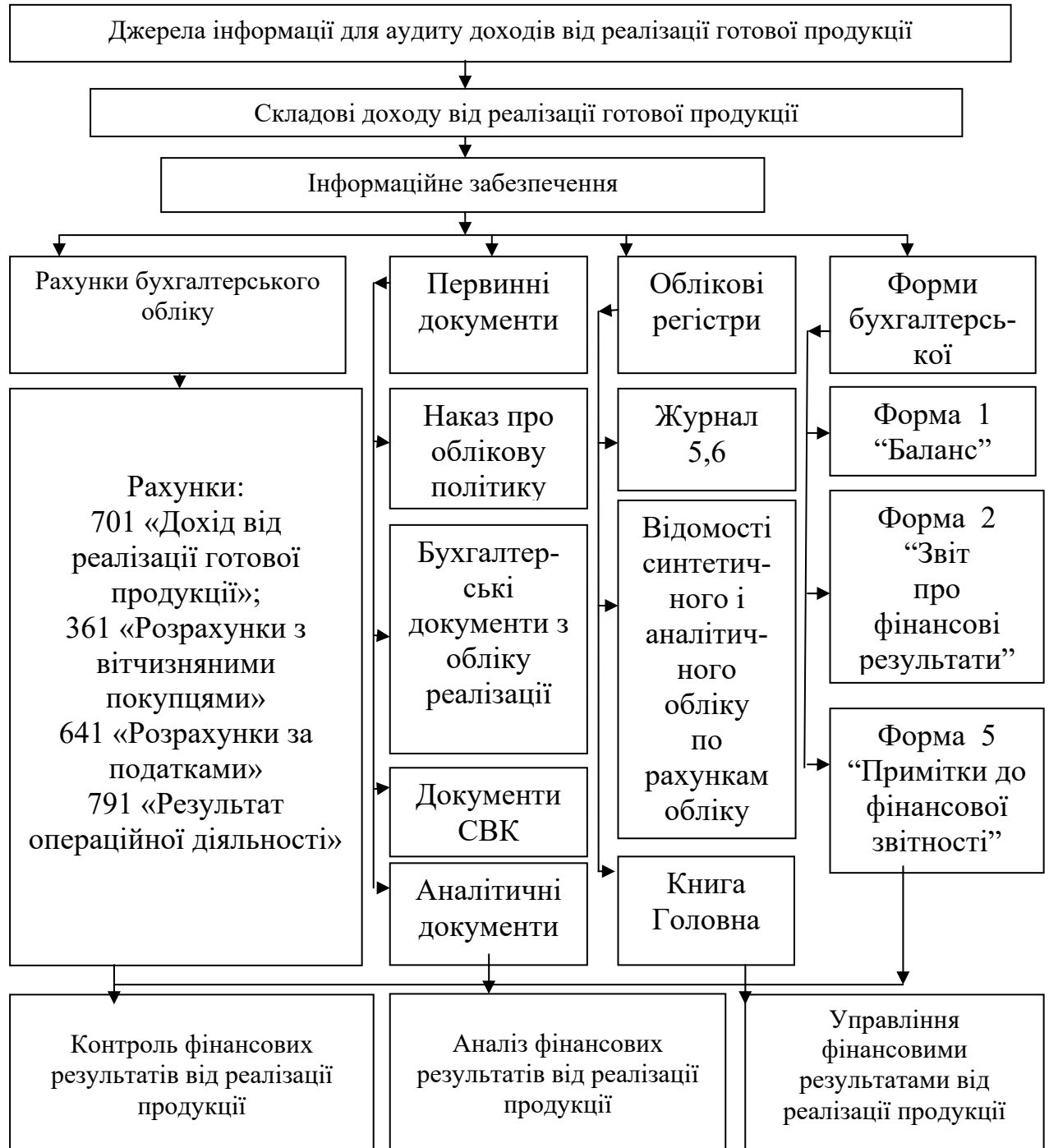


Рисунок 1.4 – Інформаційне забезпечення аудиту доходів від реалізації готової продукції

Виходячи з даних, які наведені на рисунку 1.4, основні джерела інформації для проведення аудиту доходів від реалізації готової продукції можна узагальнити за наступними напрямками:

- наказ про облікову політику підприємства;
- нормативні акти щодо регламентування складу доходів, витрат;
- планово-нормативна інформація про витрати підприємства;
- внутрішня організаційно-розпорядча документація;
- акти та довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- первинні і зведені облікові документи та реєстри аналітичного і синтетичного обліку;
- фінансова та статистична звітність.

Аудитор має право вибору методичних прийомів для використання в аудиті доходів від реалізації готової продукції, серед яких: обстеження, вибіркові спостереження; інвентаризація, комплексні та тематичні перевірки; експертиза, прийоми порівняльного і факторного аналізу, інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування, нормативно-правове регулювання [23].

Для якісного проведення аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції аудитору необхідно визначити основні положення організації методики проведення аудиторської перевірки, які допоможуть ефективно організувати аудиторську перевірку (таблиця 1.7).

Таблиця 1.7 – Основні положення методики проведення аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції на підприємстві [15]

Основні положення	Характеристика
1	2
Мета аудиту	- перевірка законності та достовірності інформації у бухгалтерському обліку про визнання, визначення чистого доходу від реалізації готової продукції, достовірності відображення у фінансовій звітності відповідно до чинного законодавства та облікової політики суб'єкта господарювання

## Продовження таблиці 1.7

1	2
Завдання аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- аналіз наказу про облікову політику в питаннях організації бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції відповідно до чинного законодавства;</li> <li>- перевірка оцінки собівартості реалізованої готової продукції;</li> <li>- перевірка умов визнання доходу від реалізації готової продукції;</li> <li>- перевірка правильності визначення чистого доходу від реалізації;</li> <li>- перевірка правильності визначення валового прибутку від реалізації готової продукції;</li> <li>- перевірка законності та достовірності відображення інформації про доходи від реалізації готової продукції у регістрах обліку та фінансовій звітності.</li> </ul>
Предмет аудиту	операції, пов'язані з формуванням інформації про визначення доходу від реалізації готової продукції
Об'єкти аудиту	елементи облікової політики, операції: з обліку доходів від реалізації готової продукції; з обліку собівартості готової продукції; обліку дебіторської заборгованості за реалізовану готову продукцію
Аудиторські докази	чинне законодавство, наказ про облікову політику, первинні документи, довідки бухгалтерії, облікові регістри, фінансова звітність
Методи організації аудиту	суцільний, вибірковий, аналітичний
Методи проведення аудиту	документальна перевірка, зустрічна перевірка, підтвердження
Аудиторський ризик, суттєвість	визначається аудитором перед початком аудиторської перевірки
Загальний план	включає три етапи: <ul style="list-style-type: none"> <li>- підготовчий,</li> <li>- фактичний,</li> <li>- основний,</li> <li>- заключний</li> </ul>
Програма аудиту	включає: <ul style="list-style-type: none"> <li>- аудиторські процедури, які відповідають критеріям якості; мають мету і завдання;</li> <li>- методи здійснення аудиторських процедур;</li> <li>- аудиторські докази;</li> <li>- індекс робочого документа;</li> <li>- терміни виконання аудиторських процедур;</li> <li>- відповідальні особи</li> </ul>
Робочі документи	складаються у довільній формі на проведені аудиторські процедури
Підсумкові документи	складаються на підставі аналізу проведених аудиторських процедур
Аудиторський звіт	складається за результатами аудиторської перевірки

До проведення аудиту доходів від реалізації готової продукції аудитор оцінює стан внутрішнього контролю на підприємстві з метою встановлення ризику внутрішнього контролю та корегування процедур по суті. В таблиці 1.8 наведено складові внутрішнього контролю готової продукції.

Таблиця 1.8 – Складові внутрішнього контролю доходів від реалізації готової продукції

Складові контролю	Реєстр обліку	Процедура обліку
1	2	3
Перевірка методу визначення виручки від реалізації	Наказ керівника, головна книга	Встановлення наявності наказу керівника про метод визначення виручки від реалізації та відповідність йому бухгалтерських записів щодо реалізації.
Перевірка розрахунку фактичної собівартості реалізованої продукції	відомість; картки складського обліку; головна книга, бухгалтерські довідки	Послідовна перевірка розрахунків фактичної собівартості : залишку готової продукції на складі ; відвантаженої продукції, реалізованої продукції; звірка одержаних даних з фактично відображеними відомостями у реєстрах синтетичного обліку та звітності.
Перевірка витрат пов'язаних з реалізацією готової продукції	відомість; Головна книга.	Перевірка складу та розподілу витрат згідно з законодавчими документами.
Перевірка відповідності даних первинного, аналітичного та синтетичного обліку	Головна книга, відомість, накладні, рахунки фактури, акти приймання-здачі виконаних робіт (послуг); картки складського обліку; виписки банку.	Зіставлення даних первинних документів з даними відображеними у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку
Перевірка визначення фінансового результату	Головна книга	Перерахунок визначення фінансового результату та звірка його з даними бухгалтерського обліку та звітності; належності та правильності включення до ціни реалізації обов'язкових податків, зборів, платежів.

При визначенні аудиторських процедур аудитору треба враховувати фактори які впливають на достовірність визначення чистого доходу від реалізації готової продукції:

- облікова оцінка готової продукції;
- фактична виробнича собівартість готової продукції;
- собівартість реалізованої готової продукції, на яку впливають облікова оцінка і фактична виробнича собівартість;
- ціна реалізації з урахуванням наданих знижок, повернення товарів;
- податки і обов'язкові платежі, які зменшують дохід від реалізації готової продукції;
- погашення дебіторської заборгованості за реалізовану готову продукцію [60].

Виконання аудиторських процедур щодо перевірки доходів від реалізації готової продукції можна розпочинати:

- з перевірки інформації фінансової звітності і послідовно до визначення облікової оцінки готової продукції; або
- з перевірки інформації визначення облікової оцінки готової продукції і до перевірки інформації фінансової звітності.

Якщо розпочинати аудит з перевірки облікової оцінки готової продукції, тоді послідовність аудиту матиме вигляд:

- перевірка правильності визначення облікової оцінки готової продукції та її відображення в обліку;
- перевірка правильності визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції;
- перевірка правильності коригування облікової оцінки готової продукції до її фактичної виробничої собівартості;
- перевірка відвантаження готової продукції;
- перевірка визнання доходу від реалізації готової продукції;
- перевірка виникнення та погашення дебіторської заборгованості за реалізовану готову продукцію;
- перевірка податків і платежів;
- перевірка визначеного чистого доходу від реалізації готової продукції;

- перевірка списання чистого доходу від реалізації готової продукції на фінансові результати;
- перевірка інформації про доходи від реалізації готової продукції у фінансовій звітності [23].

В таблиці 1.9 наведено аудиторські процедури та докази, які доцільно використовувати в аудиті доходів від реалізації готової продукції.

Таблиця 1.9 – Аудиторські процедури та докази в аудиті доходів від реалізації готової продукції [15]

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази
1.	Перевірка виконання договорів на поставку готової продукції	Договори, рахунки-фактури, накладні, ТТН
2.	Перевірка тотожності інформації первинних документів на відвантаження і договорів на поставку готової продукції	Договори, рахунки-фактури, накладні, ТТН
3.	Перевірка достовірності відображення в обліку доходу від реалізації готової продукції	Договори, рахунки – фактури, ТТН, акти приймання ГП
4.	Перевірка повноти обліку доходів від реалізації готової продукції	Головна книга, ТТН, рахунок-фактура
5.	Перевірка своєчасності обліку доходів від реалізації готової продукції	ТТН, рахунок - фактура, Головна книга
6.	Перевірка правильності документального оформлення відвантаження готової продукції	ТТН, накладні, акти, рахунки-фактури, договори
7.	Перевірка правильності відображення відвантаження готової продукції на рахунках обліку	Головна книга
8.	Перевірка правильності і повноти відображення ціни реалізації, ПДВ у рахунках фактурах	Рахунки фактури, прас листи,
9.	Перевірка узгодженості кількості відвантаженої готової продукції за даними Книги складського обліку документам на відвантаження готової продукції	Книга складського обліку, картки складського обліку, акти, накладні
10.	Перевірка правильності відображення доходу від реалізації готової продукції на рахунках обліку і в облікових регістрах.	Головна книга, Журнал, Відомість
11.	Перевірка правильності визначення і відображення в обліку і фінансовій звітності собівартості реалізованої продукції	Головна книга, первинні документи, кошториси
12.	Перевірка достовірності і правильності визначення прибутку (збитку) у Звіті про фінансові результати	Головна книга
13.	Перевірка правильності визначення ПДВ, та його відображення на рахунках обліку	Рахунки–фактури, податкова накладна, Головна книга
14.	Перевірка узгодженості показників фінансової звітності і облікових регістрів.	Головна книга, облікові регістри, фінансова звітність.

Кінцевим етапом аудиту реалізації готової продукції є перевірка правильності визначення фінансового результату в регістрах синтетичного обліку та повноти його відображення у звітності. Аудитор має впевнитися у правильності розрахунку та своєчасності перерахування до бюджету усіх обов'язкових податків, зборів і платежів, які за чинним законодавством включаються до ціни реалізації.

Типовими помилка, які встановлюються при проведенні аудиту доходів від реалізації готової продукції, є наступні:

- неузгоджена кількість відвантаженої готової продукції за даними Книги складського обліку документам на відвантаження готової продукції;
- оцінка відвантаженої готової продукції не відповідає методу оцінки, вказаному в обліковій політиці підприємства;
- несвоєчасне відображення в обліку реалізованої готової продукції;
- відсутність дозволів на відвантаження готової продукції;
- відсутність належного аналітичного обліку доходів від реалізації готової продукції;
- невідповідність інформації про відвантаження готової продукції в облікових регістрах та в документах, які створюються на місцях виникнення операцій.

За результатами аудиторської перевірки складається звітний документ, що може мати різні документальні форми: аудиторська довідка, аудиторський висновок, довідка про експертизу, звіт про перевірку. Сама форма цього документу визначається в наказі про призначення аудиторської перевірки. Звіт повинен бути складений на основі письмової інформації аудитора, у якій містяться зведення про помилки і недоліки, порушення в обліку й звітності, а також виділяються ті помилки і виправлення, які впливають на вірогідність звітності з посиланнями на законодавчі і нормативні документи. Висновок аудитора заповнюється в двох екземплярах (письмова інформація), один з яких передається головному бухгалтеру і

керівнику для ознайомлення виявлених розбіжностей і врегулювання спірних положень, а інший використовується для написання звіту, після чого він передається в архів.

При наступних перевірках повинні бути дані аналізу і оцінка виконання чи виправлення зауважень по фактах попередніх перевірок. Письмова інформація підписується всіма аудиторами, які проводили перевірку. На підставі письмової інформації складається аудиторський висновок.

Після завершення аудиту готової продукції та її реалізації аудитор підбиває підсумки по проведенню даної перевірки.

Аудитор обов'язково надає керівництву підприємства письмову інформацію, в якій доводяться свідчення про недоліки в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності і в порядку внесення конструктивних пропозицій щодо вдосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудиторська організація зобов'язана вказати у письмовій інформації аудитора всі пов'язані з фактами господарського життя економічного суб'єкта помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності. У письмовій інформації аудитор може надавати будь-яку інформацію, що стосується проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта, яку аудиторська організація буде вважати доцільною [28].

Проведення аудиту на підприємстві допомагає виявити всі недоліки і слабкі місця обліку доходів від реалізації готової продукції у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності інформації, а й розробку пропозицій за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дає можливість оптимізувати господарську діяльність підприємства.



Таким чином, за результатами, що отримані в першому розділі, можна зробити наступні висновки.

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» доходи – збільшення економічних вигід вигляді надходження, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає ПСБО 15 «Дохід». Згідно з яким дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінюванні доходу може бути достовірно визначеним.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх нижченаведених умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

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).

Для обліку доходів від реалізації Планом рахунків передбачено призначено 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності».

Рахунки 7-го класу відображають суму 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 (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- тимчасовими, що означає, що ці рахунки закриваються в кінці звітного періоду. Сальдо рахунків доходів закриваються через списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати». Закривають рахунок щомісяця або по закінченні звітного періоду. Наступний звітний період рахунки доходів починають з нульового сальдо.

Звіт про фінансові результати є основним документом в якому відображається загальна сума отриманих доходів від реалізації готової продукції 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).

Головною метою аудиту доходів від реалізації готової продукції є встановлення достовірності оцінки, визнання, даних первинних документів щодо визначення доходів, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів чинним нормативним актам.

Аудитор має право вибору методичних прийомів для використання в аудиті доходів від реалізації готової продукції, серед яких: обстеження, вибіркові спостереження; інвентаризація, комплексні та тематичні перевірки; експертиза, прийоми порівняльного і факторного аналізу, інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування, нормативно-правове регулювання.

Кінцевим етапом аудиту реалізації готової продукції є перевірка правильності визначення фінансового результату в регістрах синтетичного обліку та повноти його відображення у звітності. Аудитор має впевнитися у правильності розрахунку та своєчасності перерахування до бюджету усіх обов'язкових податків, зборів і платежів, які за чинним законодавством включаються до ціни реалізації.

Типовими помилка, які встановлюються при проведенні аудиту доходів від реалізації готової продукції, є наступні:

- неузгоджена кількість відвантаженої готової продукції за даними Книги складського обліку документам на відвантаження готової продукції;
- оцінка відвантаженої готової продукції не відповідає методу оцінки, вказаному в обліковій політиці підприємства;
- несвоєчасне відображення в обліку реалізованої готової продукції;
- відсутність дозволів на відвантаження готової продукції;
- відсутність належного аналітичного обліку доходів від реалізації готової продукції;
- невідповідність інформації про відвантаження готової продукції в облікових регістрах та в документах, які створюються на місцях виникнення операцій.

## 2 ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»

### 2.1 Загальна характеристика ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є юридичною особою. Підприємство має самостійний баланс, відокремлене майно, печатки і штампи зі своїм найменуванням, а також інші реквізити, необхідні для проведення його діяльності. Основною метою діяльності підприємства є одержання прибутку від господарської діяльності та наступний його розподіл між учасниками.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» знаходиться на території України в Запоріжжі. Для керівництва підприємством ТОВ «Спец тех постача та агроівент» призначається керівник комерційного напрямку. Основними видами діяльності підприємства є:

- виробництво абразивних виробів;
- виробництво вогнетривких виробів;
- виробництво керамічних покриттів і плит;
- виробництво цегли, черепиці та інших будівельних виробів з випаленої глини.

Управлінням підприємства займається генеральний директор. У його веденні знаходяться питання стратегічного характеру. Директор підпорядковується раді засновників та фактично керує діяльністю підприємства на оперативному рівні. Він контролює діяльність усіх відділів. Також в його компетенції питання руху фінансових потоків. Перевага ТОВ «Спец тех постача та агроівент» полягає в тому, що керівник володіє сферою збуту й інформацією про попит, що дає йому швидко реагувати на зміни на ринку.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» веде оперативний, статистичний, фінансовий та податковий облік в установленому порядку, подає звітність в

державні органи, у межах їх компетенції. ТОВ «Спец тех постача та агроівент» має право збільшувати або зменшувати розмір статутного фонду у встановленому Законом порядку.

Бухгалтерія ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складається з 3-х бухгалтерів та головного бухгалтера. Контролює та перевіряє усіх трьох бухгалтерів головний бухгалтер. Бухгалтерія представляє собою три сектори, кожен сектор очолює бухгалтер.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» щорічно залучає незалежного аудитора для перевірки та підтвердження правильності річної фінансової звітності, а також інших документів, що підлягають публікації для загального відома.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає наступні компоненти фінансової звітності: Баланс (форма 1-м) та Звіт про фінансові результати (форма 2-м).

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Основна мета облікової політики ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку заробітної плати на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, регістрах і звітності протягом встановленого терміну несе посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством. Формування облікової політики ТОВ «Спец тех постача та агроівент» здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника.

## 2.2 Облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є однією з найважливіших ділянок обліку, оскільки саме облікові дані використовуються для складання фінансової звітності, яка використовується користувачами для прийняття управлінських рішень.

Організація обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» відповідає загальним принципам обліку та якісним характеристикам підготовки фінансової звітності.

Організація бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» забезпечує:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій щодо доходів від реалізації готової продукції;
- повноту відображення в обліку доходів від реалізації готової продукції за звітний період (місяць, квартал, рік);
- правильність віднесення доходів від реалізації готової продукції до відповідних звітних періодів.

Якщо розглядати доходи від реалізації готової продукції, облікова політика ТОВ «Спец тех постача та агроівент» оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, її зміст частково розкривається і в установчих документах підприємства.

Підставою для продажу готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є укладений договір (замовлення, угода) з покупцями. У договорах відображаються зобов'язання продавця (виконавця) про обсяги і терміни відвантаження продукції (товарів), виконання робіт (послуг) і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції (товарів). Особлива увага в договорах приділяється ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, терміну оплати, оскільки ці умови договору є

істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку.

Дохід від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» визнається у разі виконання умов, наведених на рисунку 2.1.

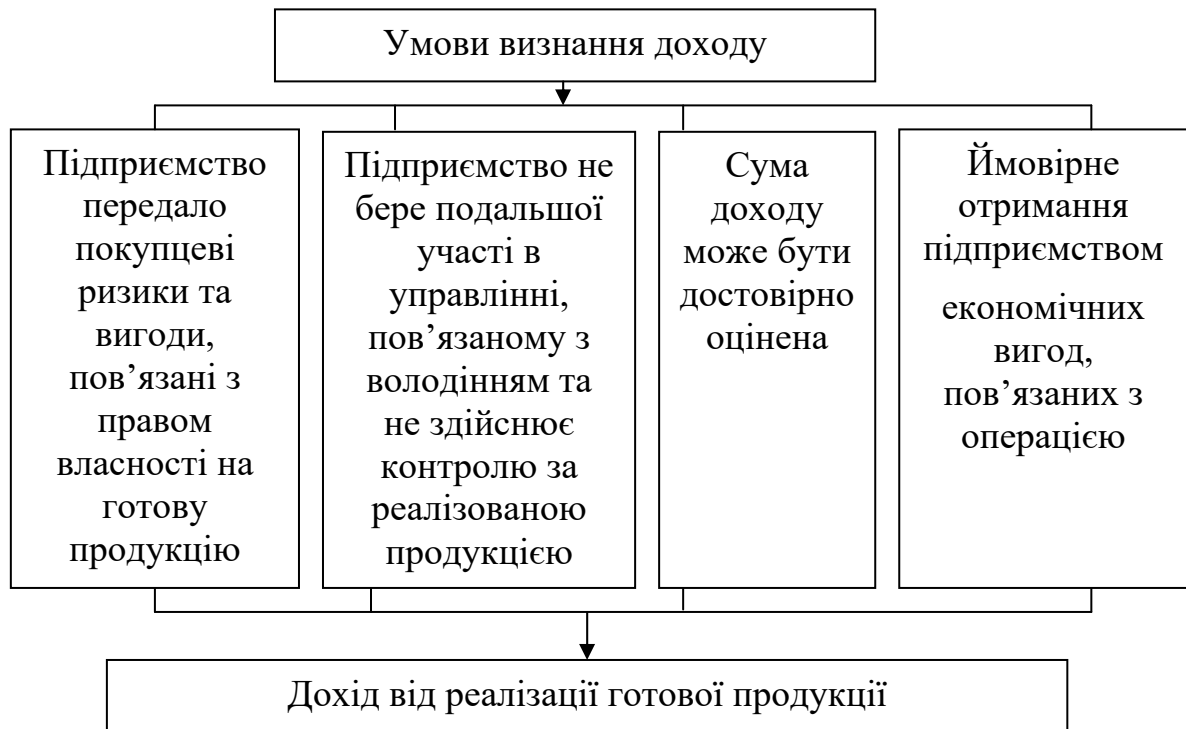


Рисунок 2.1 – Умови визнання доходу від реалізації готової продукції, які використовуються на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Сума доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів) ТОВ «Спец тех постача та агроівент» визначається за формулою:

$$Д = Ц \times К, \quad (2.1)$$

де Д – виручка від реалізації продукції (товарів);

Ц – ціна одиниці продукції (товару);

К – кількість реалізованої продукції (товару).

Відпуск готової продукції покупцям на на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» здійснюють за накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Накладна на відпуск товарно-

матеріальних цінностей на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» підписується керівником підприємства та головним бухгалтером. Накладна завіряється печаткою ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

У накладній зазначаються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна кожного виду і сорту продукції, що відпускається. Виписують накладну не менше, ніж у двох примірниках. Перший примірник накладної передається одержувачу цінностей, а другий залишається у ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Якщо продукцію на складі ТОВ «Спец тех постача та агроівент» одержує представник покупця, то він пред'являє довіреність на отримання цінностей.

На ТОВ «Спец тех постача та агроівент» накладна (форма № М-20) не виписується у випадку, коли цінності відпускаються за товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН). Товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН) виписується при відправленні продукції автотранспортом. Вона виписується в чотирьох екземплярах: перший екземпляр залишається у відправника вантажу і є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, другий екземпляр призначений для вантажоодержувача і є підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, третій і четвертий екземпляри, завірені підписами й печатками (штампами), вантажоодержувач передає перевізникові.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» при реалізації готової продукції нараховує податкові зобов'язання з ПДВ. Об'єктом оподаткування ПДВ на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» вважається операція з постачання готової продукції на території України. Датою виникнення податкових зобов'язань є перша з таких дат: отримання коштів від покупця/замовника, відвантаження товарів (п. 187.1 ПК).

Схема документообігу в умовах реалізації готової продукції з передплатою ТОВ «Спец тех постача та агроівент» наведена на рисунку 2.2.



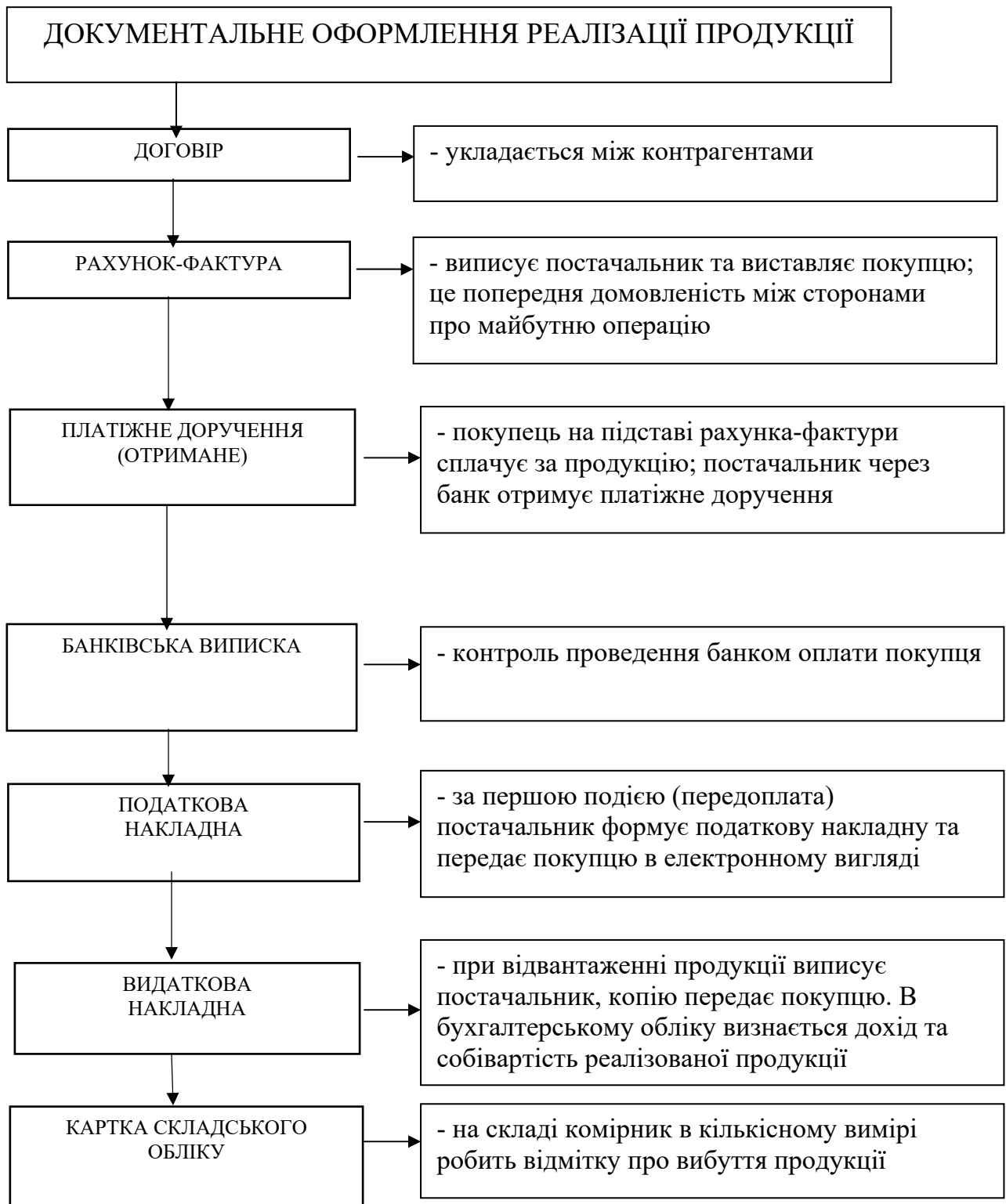


Рисунок 2.2 – Схема документообігу в умовах реалізації продукції з передоплатою ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

Обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є одним із основних показників діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроінвент». За своїм економічним змістом фактична величина реалізації продукції характеризує

кінцевий результат роботи ТОВ «Спец тех постача та агроівент», виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку тощо.

Фінансовим результатом господарської діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є прибуток або збиток. Прибуток на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» в основному утворюється в результаті продажу (реалізації) готової продукції.

Прибуток на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут.

Прибуток на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати.

Визначення фінансового результату від реалізації продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є складовою визначення фінансового результату від операційної діяльності полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, знижок тощо.

Фінансовий результат до оподаткування на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» визначається як різниця між заробленими доходами та понесеними витратами.

Узагальнення інформації про фінансові результати від реалізації продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент» відбувається на рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

По кредиту рахунку 791 бухгалтер ТОВ «Спец тех постача та агроівент» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку 791 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Розглянемо приклад розрахунку чистого доходу від реалізації готової продукції та фінансового результату на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

За звітний період ТОВ «Спец тех постача та агроівент» реалізувало готової продукції на 480 000 грн., у тому числі ПДВ – 80 000 грн.

Собівартість реалізованої продукції – 250 000 грн. Протягом року: повернуто готової продукції на 6 000 грн., у т.ч. ПДВ - 1 000 грн.; отримані операційні доходи від операційної оренди активів – 3 000 грн.; адміністративні витрати – 40 000 грн.; витрати на збут – 24 000 грн.; інші операційні витрати – 1 000 грн.

Чистий дохід становить:  $(480\,000 \text{ грн.} - 80\,000 \text{ грн.}) = 400\,000 \text{ грн.}$

Фінансовий результат від операційної діяльності становить: (Дохід від реалізації готової продукції – ПДВ) – (вартість повернутої готової продукції – ПДВ) + операційні доходи від операційної оренди активів - адміністративні витрати - витрати на збут - інші операційні витрати).

$(480\,000 \text{ грн.} - 80\,000 \text{ грн.}) - (6\,000 \text{ грн.} - 1\,000 \text{ грн.}) = 395\,000 \text{ грн.} - 250\,000 \text{ грн.} = 145\,000 \text{ грн.} + 3\,000 \text{ грн.} - 40\,000 \text{ грн.} - 24\,000 \text{ грн.} - 1\,000 \text{ грн.} = 83\,000 \text{ грн.}$

Фінансовий результат від операційної діяльності є прибуток в сумі 83 000 грн.

Первинними документами при відображенні накопичення фінансових результатів від реалізації продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку) є довідки та розрахунки бухгалтера.

В бухгалтерському обліку доходів від реалізації готової продукції

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» на особливу увагу заслуговує питання визначення моменту визнання доходу. Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» для визнання доходу необхідно виконання ряду умов, серед яких передача права власності на готову продукцію.

Згідно з ч. 1 ст. 697 ЦКУ договором може бути встановлено, що право власності на передану готову продукцію зберігається за ТОВ «Спец тех постача та агроівент» до оплати продукції або настання інших обставин. У цьому разі покупець не має права до переходу до нього права власності розпоряджатися продукцією, якщо інше не встановлено договором, законом чи не впливає із призначення та властивостей продукції.

Також на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» право власності на продукцію (очевидно, залежно від договірних положень) може переходити до покупця і раніше від передачі продукції відповідно до ЦКУ. Враховуючи ці особливості, в договорі купівлі-продажу чи договорі поставки ТОВ «Спец тех постача та агроівент» прописує не лише момент передачі покупцю права власності на продукцію, а й порядок такої передачі.

На особливу увагу, в контексті розгляду передачі права власності на відвантажену продукцію, є визначення особливостей визнання податкового зобов'язання з ПДВ на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

З метою оподаткування ПДВ при здійсненні операцій постачання готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», оплата за які не відбулася, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ вважається дата, на яку припадає початок передачі готової продукції покупцю або організації, яке здійснюватиме доставку покупцю цієї готової продукції будь-яким способом (перевезення, пересилання тощо). Отже, дата виникнення податкових зобов'язань з постачання готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» не залежить від дати переходу права власності на готову продукцію.

Підтвердженням дати, на яку припадає початок передачі (переміщення) готової продукції, є дата, яка визначає фізичне переміщення готової

продукції зі складу (або будь-якого місця зберігання) продавця з метою доставки покупцеві, в тому числі дата, вказана у документах на перевезення (переміщення, пересилання) товару.

Відповідно до ПКУ ТОВ «Спец тех постача та агроівент» по першій з подій — даті відвантаження готової продукції зобов'язаний в установлені терміни скласти податкову накладну, зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних та надати покупцю за його вимогою.

Бухгалтер ТОВ «Спец тех постача та агроівент» використовує вимогу пункту 201.1 ст. 201 ПКУ в якому визначено, що на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений ПКУ термін.

Далі розглянемо особливості обліку доходів від реалізації продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» займається виготовленням черепиці. Підприємство відвантажило покупцеві готову продукцію на суму 240000 грн., в т.ч. ПДВ - 40000 грн. Собівартість готової продукції - 140000 грн. Розглядаючи даний приклад, використаємо обидва варіанти реалізації (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Визначення доходу від реалізації черепиці на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Перша подія — відвантаження				
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701	240000,00
2	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	701	641	40000,00
3	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791	200000,00
4	Відображено собівартість готової продукції	901	26	70000,00
5	На фінансовий результат списано собівартість готової продукції	791	901	140000,00

## Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5
6	Отримано грошові кошти	311	361	240000,00
Перша подія — оплата				
7	Надійшла попередня оплата за продукцію	311	681	240000,00
8	Нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	40000,00
9	Відображено реалізацію готової продукції	361	701	240000,00
10	Списано податкові зобов'язання щодо ПДВ	701	643	40000,00
11	Відображено собівартість готової продукції	901	26	140000,00
12.	Списано на фінансові результати:			
	- доходи	701	791	200000,00
	- витрати	791	901	70000,00
13.	Проведено зарахування заборгованостей	681	361	240000,00

Для підтримки необхідного рівня оборотних коштів ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» надає знижку 10% оптовим покупцям у випадку оплати протягом перших десяти днів після поставки. Нижче наведено приклад обліку операцій при наданні знижки покупцю при умові своєчасної оплати.

14 квітня 2020 року ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» реалізувала партію керамічної плитки одному зі своїх покупців на суму 60000,00 грн., в т.ч. 10000,00 грн. ПДВ, запропонувавши йому знижку 10% у разі надходження оплати протягом 10 днів. Собівартість керамічної плитки для ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» становить 38000,00 грн.

Покупець здійснив оплату 20 квітня в розмірі 54000,00 грн., в т.ч. 9000,00 грн. ПДВ, тобто з урахуванням 10%-ї знижки. Покупець є платником ПДВ і платником податку на прибуток на загальних підставах (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Визначення доходу від реалізації керамічної плитки та відображення вирахувань з доходу на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

№	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Відвантажено партію виробів з оцинкованої сталі покупцеві	60000,00	361	701
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ на дату відвантаження	10000,00	701	641
3.	Списано собівартість реалізованої продукції	38000,00	901	26
4.	Отримано грошові кошти за вирахуванням знижки 10 % згідно з умовами договору	54000,00	311	361

## Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
5.	Відкориговано заборгованість покупця і відображено знижку	5000,00	704	361
6.	Відкориговано податкові зобов'язання з ПДВ методом «сторно»	1000,00	704	641
7.	Списано на фінансовий результат дохід в момент продажу (без знижки)	50000,00	701	791
8.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих виробів з оцинкованої сталі	38000,00	791	901
9.	Списано на фінансовий результат знижку	5000,00	791	704

При визначенні ціни на готову продукцію ТОВ «Спец тех постача та агроівент» в своїй діяльності керується нормами ПКУ, а саме п. 188.1 ст. 188 ПКУ відповідно до якого база оподаткування операцій з постачання, зокрема, самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін. Під звичайною ціною розуміється ціна готової продукції, яка визначена сторонами договору.

Бухгалтер ТОВ «Спец тех постача та агроівент» використовує вимогу щодо продажу не нижче як за звичайними цінами саме у наступному трактуванні: у розумінні норм ПКУ звичайною ціною для здійснення розрахунку бази оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовленої готової продукції є ціна, визначена зацікавленими сторонами у цивільно-правовому договорі, яка, у свою чергу, має відповідати ринковій ціні (ціні, що склалася на ринку товарів/послуг).

При продажу готової продукції нижче звичайної ціни, ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає дві податкові накладні: одну — на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу — на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною.

Далі розглянемо приклад обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» з використанням продажних та звичайних цін.

ТОВ ТОВ «Спец тех постача та агроівент» реалізувало покупцю ТОВ «Моноліт» готову продукцію, а саме:

- партію комплектів плити керамічної №1 у кількості 200 од. Виробнича собівартість плити керамічної №1 становить 5 000 грн. у розрахунку на одиницю, продажна ціна – 6250 грн., крім того, ПДВ – 1 250 грн, продажна ціна разом з ПДВ становить 7 500 грн. Продажна ціна комплектів плити керамічної №1 дорівнює звичайній ціні на таку продукцію;

- партію комплектів плити керамічної №2 у кількості 100 од. Виробнича собівартість комплектів плити керамічної №2 становить 3 000 грн. у розрахунку на одиницю, продажна ціна – 3 000 грн., крім того, ПДВ – 600 грн., продажна ціна разом з ПДВ становить 3 600 грн. Звичайна продажна ціна комплектів плити керамічної №2 без урахування ПДВ становить 3 750 грн., а з урахуванням ПДВ – 4 500 грн., у тому числі ПДВ — 750 грн.

Оскільки відповідно до п. 188.1 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовленої продукції не може бути нижче звичайних цін, то за результатами продажу комплектів плити керамічної ПН290 ТОВ «Спец тех постача та агроівент» повинно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ у таких розмірах:

- з договірної вартості (тобто фактичної ціни без ПДВ — 3 000 грн.) реалізованих комплектів плити керамічної ПН290 у сумі 60 000 грн. (100 од.  $\times$  3 000 грн/од.  $\times$  20 %);

- з різниці між звичайною ціною цих виробів (3 750 грн.) та фактичною ціною їх продажу (3 000 грн.) у сумі 15 000 грн. (100 од.  $\times$  (3 750 грн./ од. — 3 000 грн/од.)  $\times$  20 %).

Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ у разі перевищення звичайної ціни продажу товарів над їх фактичною ціною продажу (тобто у випадку, що розглядається, це 15 000 грн.) належить до складу інших витрат поточного періоду та відображається за Дт субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Облік операцій з продажу покупцю ТОВ «Моноліт» готової продукції наведено в таблиці 2.3.



Таблиця 2.3 – Облік операцій з продажу покупцю ТОВ «Моноліт» готової продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Відображено доходи від реалізації виробів № 1 (200 шт.) (7 500 грн/шт. × 200 шт.) = 1 500 000 грн.	361	701	1 500 000
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих виробів № 1 6250 грн/шт. × 200 шт. × 20 % = 250 000 грн.	701	641	250 000
3	Списано собівартість реалізованих виробів № 1	901	261	1 000 000
4	Відображено доходи від реалізації виробів № 2 (100 шт.) (3 600 грн/шт. × 100 шт.) = 360 000 грн.	361	701	360 000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з договірної вартості реалізованих виробів № 2 3 000 грн/шт. × 100 шт. × 20 % = 60 000 грн.	701	641	60 000
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з різниці між звичайною ціною продажу виробів № 2 та їх фактичною ціною продажу (3 750 грн/шт. – 3 000 грн/шт.) × 100 шт. × 20 % = 15 000 грн.	949	641	15 000
7	Списано собівартість реалізованих виробів № 2	901	262	300 000
8	Отримано оплату за раніше відвантажену готову продукцію	311	361	1 860 000
9	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів і витрат	701	791	1 550 000
		791	901	1 300 000
		791	949	15 000

Крім доходу від реалізації готової продукції, ТОВ «Спец тех постача та агроівент» також визнає дохід від надання послуг. Серед послуг, які надає ТОВ «Спец тех постача та агроівент» своїм покупцям є послуга з ремонту, укладки плитки керамічної та інші.

Розглянемо варіанти обліку доходів від надання послуг на ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримало замовлення на укладку плити керамічної. Вартість замовлення становить 12000 грн., (в т. ч. ПДВ

2000 грн.). У цьому випадку дохід на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» буде визнаватись при підписанні Акту виконаних робіт (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Визначення доходу від надання послуг з укладки плити керамічної на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

№	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
Перша подія – надання послуг				
1.	Здійснено виконання робіт	377	703	10000
2.	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	703	641	2000
3.	Визнано собівартість наданих послуг	903	23	5000
4.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	377	10000
Перша подія - оплата				
4.	Поступили грошові кошти за оплату послуг	311	681	10000
5.	Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	2000
6.	Здійснено виконання робіт	377	703	10000
7.	Списана сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	643	2000
8.	Визнано собівартість наданих послуг	903	23	5000
9.	Проведено зарахування заборгованості	681	377	10000

Таким чином, облік доходів від реалізації продукції на ТОВ «Главдомстрой» ведеться у відповідності до вимог П(С)БО 15 «Дохід», з використання Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів з використанням типових форм первинних документів.

### 2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Аналіз фінансового стану ТОВ «Спец тех постача та агроівент» проводиться за такими етапами:

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

В таблиці 2.5 наведений горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2017–2019 роки.

Із загального аналізу та оцінки динаміки та структури статей балансу можна зробити наступні висновки: темп росту необоротних активів в 2019 році склав -19,28%, що у вартісному виразі показує їх зменшення на 16,6 тис. грн. в 2019 році. Тенденція до зменшення спостерігається на всьому досліджуваному проміжку часу. Оборотні активи, в частині запасів, зменшились на 94,5 тис. грн. в 2019 році відносно 2018 року. Знов спостерігається тенденція до зменшення на всьому досліджуваному проміжку часу. У загальній сумі оборотних активів підприємства запаси на 2017 рік складають 60,37%, у 2018 р. – 8,03%. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги в 2018 році зросла на 49,2 тис. грн., 2019 році цей показник дорівнює нулю, що говорить про відсутність боргу перед досліджуваним підприємством.

У пасиві балансу ТОВ «Спец тех постача та агроівент» власний капітал залишився незмінним на протязі досліджуваного періоду. Поточні зобов'язання в частині поточної кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги зменшились та станом на 31.12.2019 року становлять на 361,8 тис. грн. та питому вагу 58,89% означає, що підприємство почало розраховуватися з кредиторами більшими темпами ніж в минулому періоді. Короткострокові кредити банків та доходи майбутніх періодів відсутні.

Структура основних статей активу та пасиву станом на 31.12.2019 року наступна:

- необоротні активи займають 9,97% у валюті балансу на кінець року;
- запаси – 74,01% на початок та 88,69% – на кінець року;
- дебіторська заборгованість збільшилась із 8,73% до 16,02%;
- власний капітал не змінювався та склав 0,1%;
- поточні зобов'язання і забезпечення зменшились із 76,36% до 59,44%.

Таблиця 2.5 – Горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
		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	2018/2017	2019/2018
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>АКТИВ:</b>											
<b>I. Необоротні активи:</b>											
Основні засоби	1010	102,7	10,06	86,1	9,97	69,5	11,31	-16,6	-16,6	-16,16	-19,28
<b>II. Оборотні активи:</b>											
Запаси	1100	801,1	78,45	639,4	74,01	544,9	88,69	-161,7	-94,5	-20,18	-14,78
Дебіторська заборгованість:											
- за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	89,2	8,73	138,4	16,02	-	-	49,2	-138,4	55,16	-100
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	28,2	2,76	-	-	-	-	-	-	-100	-
<b>БАЛАНС</b>	<b>1300</b>	<b>1021,2</b>	<b>100</b>	<b>863,9</b>	<b>100</b>	<b>614,4</b>	<b>100</b>	<b>-157,3</b>	<b>-249,5</b>	<b>-15,4</b>	<b>-28,88</b>

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ПАСИВ:											
I. Власний капітал:											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1	0,1	1	0,1	1	0,1	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	107,7	10,55	203,2	23,52	248,2	40,4	95,5	45	88,67	22,15
III. Поточні зобов'язання і забезпечення:											
Поточна кредиторська заборгованість за: - товари, роботи, послуги	1615	756,3	74,06	645,8	74,75	361,8	58,89	-110,5	-284	-14,61	-43,98
Інші поточні зобов'язання	1690	156,2	15,29	13,9	1,61	3,4	0,55	-142,3	-10,5	-91,1	-75,54
БАЛАНС	1900	1021,2	100	863,9	100	614,4	100	-157,3	-249,5	-15,4	-28,88

В таблиці 2.6 наведено аналіз доходів та витрат на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», так як цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання.

Отже, в структурі доходів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складає 100%. В 2018 р. дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 344,3 тис. грн. (на 23%) у порівнянні з 2017 р. В 2019 році тенденція поведінки доходу залишилася та зменшення в абсолютних одиницях склало 356 тис. грн., що відповідає темпу зменшення 30,89%.

Наступним етапом аналізу фінансових результатів є аналіз витрат ТОВ «Спец тех постача та агроівент», який також необхідно проводити в розрізі Звіту про фінансові результати.

В структурі витрат ТОВ «Спец тех постача та агроівент» переважає собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), а саме питома вага у 2017 р. становить 56,97%, а у 2018 р. – 97,67%. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у 2019 р. зменшується на 384,1 тис. грн. (на 36,36%). Отже, в 2018 році спостерігається напрям змін доходу від реалізації та собівартості прямо протилежний, а саме: в умовах зниження доходу, собівартість збільшувалась, що є негативною тенденцією розвитку ТОВ «Спец тех постача та агроівент». В 2019 році спостерігається однаковий напрям змін доходу від реалізації та собівартості, а саме: в умовах зниження доходу, собівартість також знижується, що є закономірною тенденцією в діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Інші операційні витрати в аналізованому періоді зменшилися, а саме: у 2018 р. у порівнянні з 2017 р. зменшуються на 2580,6 тис. грн. (на 38,6%). В 2019 р. збільшуються до 87,5 тис. грн., що у відносному вимірі складає 100%. Розмір податку на прибуток змінюється пропорційно до змін доходів та витрат.

Таблиця 2.6 – Аналіз структури доходів та витрат ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» за 2017 – 2019 роки

№	Найменування показника	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення, тис. грн.		Відносне відхилення, %	
			2017, тис. грн.	Питома вага, %	2018, тис. грн.	Питома вага, %	2019, тис. грн.	Питома вага, %	2018-2017	2019-2018	2018/2017	2019/2018
<b>ДОХОДИ</b>												
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1496,9	100	1152,6	100	796,6	100	-344,3	-356	-23	-30,89
2	Разом		1496,9	100	1152,6	100	796,6	100	-344,3	-356	-23	-30,89
<b>ВИТРАТИ</b>												
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	824,2	56,97	1056,3	97,67	672,2	87,55	232,1	-384,1	28,16	-36,36
2	Інші операційні витрати	2180	611,6	42,27	-	-	87,5	11,4	-611,6	87,5	-100	100
3	Інші витрати	2270	-	-	8	0,74	-	-	8	-8	100	-100
4	Податок на прибуток	2300	11	0,76	17,2	1,59	8,1	1,05	6,2	-9,1	56,36	-52,9
5	Разом		1446,8	100	1081,5	100	767,8	100	-365,3	-313,7	-25,25	-29

З метою визначення основних показників фінансового стану ТОВ «Спец тех постача та агроівент» проведемо аналіз фінансової стану підприємства за 2017–2019 роки. В таблиці 2.7 наведено аналіз показників ліквідності.

Таблиця 2.7 – Аналіз показників ліквідності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

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	$\frac{\text{ф.1 р.1195}}{\text{ф.1 р.1695}}$	Більше 1	1,007	1,18	1,49	+0,173	+0,31
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1101 - р.1110 - р.1102 - р.1103 - р.1104)}}{\text{ф.1 р.1695}}$	0,6 – 0,8	1	1,18	1,49	+0,18	+0,31
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	$\frac{\text{ф.1 р.1165}}{\text{ф.1 р.1695}}$	Збільшення > 0	-	-	-	-	-
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	$\frac{\text{ф.1 (р. 1125 + р.1135 + р.1130+ р.1140 + р.1145 + р.1155)}}{\text{ф.1 (р.1605 + р.1615+ р.1635)}}$	Збільшення = 1	0,15	0,21	-	+0,06	-

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розрахуватись за своїми боргами. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт поточної ліквідності впродовж досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню при цьому збільшився з 1,007 до 1,49, що свідчить про збільшення платоспроможності та означає про позитивний напрямок змін в роботі ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Також спостерігається стрімке



зростання коефіцієнту швидкої ліквідності впродовж досліджуваного періоду, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

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 «Спец тех постача та агроівент» наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Аналіз показників рентабельності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

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 рентабельності активів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 р.1300}$	Збільшення $> 0$	0,049	0,09	0,06	+0,041	-0,03
Коефіцієнт рентабельності виробничих фондів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 (р.1010 + р.1100)}$	Збільшення	0,055	0,108	0,06	+0,053	-0,048
Коефіцієнт рентабельності реалізованої готової продукції	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.2 р.2000}$	Збільшення $> 0$	0,033	0,068	0,046	+0,035	-0,022

В 2018 році рентабельність активів має тенденцію до зростання та складає 0,09 тобто прибутковість активів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» складає 9%, що на 0,041 вище ніж в 2017 році. В 2019 році напрямок змін виявився протилежним та склав 6%, що говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Рентабельність виробничих фондів у 2018 р. складає 0,108 або 10,8%. Тенденція зміни цього показника в 2019 році співпала з попереднім показником рентабельності, що підтверджує наявність негативної складової в діяльності досліджуваного підприємства. Показник рентабельності реалізованої готової продукції знаходяться на однаковому рівні і у 2018 р. складають 0,02, що на 0,01 вище ніж показники 2017 р. Виходячи з результатів аналізу рентабельності можна стверджувати, що ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є прибутковим.

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Аналіз здійснюється за допомогою коефіцієнтів оборотності, розрахунок яких наведено в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Аналіз ділової активності ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			2017	2018	2019	2018 від 2017	2019 від 2018
1	2	3	4	5	6	7	8
Фондовіддача	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 р.1011}}$	Збільшення	10,2	7,86	5,43	-2,34	-2,43
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 (р.1040 + р.1120+ р.1125 + р.1135 + р.1130 + р.1140 + р.1145 + р.1155)}}$	Збільшення	12,75	8,33	-	-4,42	-
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 (р.1605 + р.1615 + р.1635 + р.1620 + р.1625 + р.1630 + р.1640 + р.1645 + р.1690)}}$	Збільшення	1,64	1,75	2,18	+0,11	+0,43

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду ÷ коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	28,63	43,82	-	+15,19	-
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду ÷ коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	222,56	208,57	167,43	-13,99	-41,14

Коефіцієнт оборотності характеризує скільки ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи. Чим більша кількість оборотів, тим швидше ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів).

Оборотність дебіторської заборгованості у 2018 році, на відміну від 2017 року, зменшилася на 4,42 обороти. Можна сказати, що це є негативним фактором в діяльності ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

В 2017–2019 рр. коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості збільшується, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» отримує більше чистого доходу. У 2019 році стрімко виріс та становить 2,18 обороти.

Строк погашення дебіторської заборгованості у 2018 році збільшився відносно 2017 р. на 15,19 днів, що говорить про підприємство веде неефективну роботу з покупцями.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості в досліджуваному періоді зменшився та у 2019 році склав 167,43 днів. Показник строку погашення кредиторської заборгованості є досить високим, це може привести до погіршення відносин з постачальниками, а також до збільшення вартості поставлених товарів. Але ми бачимо тенденцію до зменшення цього показника, що свідчить про намагання підтримувати

компанію на ліквідному рівні і вчасно відповідати за своїми зобов'язаннями. Наприклад, складення платіжного календаря, в якому будуть деталізуватися майбутні транзакції, дозволить більш ефективно управляти грошовими потоками.

В 2017–2019 рр. значення показника фондівдачі зменшується, що свідчить про неефективність використання основних засобів ТОВ «Спец тех постача та агроінвент».

Показники майнового стану ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» характеризуються показниками стану й ефективності використання основних засобів. Розрахунок коефіцієнтів цих показників наведений у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Аналіз майнового стану ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

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 зносу основних засобів	$\frac{\text{ф.1 р.1012}}{\text{ф.1 р.1011}} \div$	Зменшення 50%	0,3	0,41	0,53	+0,11	+0,12
Коефіцієнт мобільності активів	$\frac{\text{ф.1 (р.1195 - р.1170)}}{\text{ф.1 р.1095}} \div$	Збільшення > 0,5	8,94	9,03	7,84	+0,09	-1,19

Коефіцієнт зносу основних засобів показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію (списана на витрати діяльності в попередніх періодах). З 2017 по 2019 рр. спостерігається збільшення коефіцієнту зносу основних засобів, що свідчить про сталий рівень фізичного та морального зносу.

Коефіцієнт мобільності активів у 2017–2019 рр. має негативну тенденцію, тобто зменшилася доля оборотних коштів по відношенню до необоротних за рахунок перших, що свідчить про неефективну політику щодо оборотного капіталу.

Таким чином, в другому розділі встановлено, на підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки.

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» знаходиться на території України в Запоріжжі. Для керівництва підприємством ТОВ «Спец тех постача та агроівент» призначається керівник комерційного напрямку. Основними видами діяльності підприємства є: виробництво абразивних виробів; виробництво вогнетривких виробів; виробництво керамічних покриттів і плит; виробництво цегли, черепиці та інших будівельних виробів з випаленої глини.

Облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є однією з найважливіших ділянок обліку, оскільки саме облікові дані використовуються для складання фінансової звітності, яка використовується користувачами для прийняття управлінських рішень.

Підставою для продажу готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є укладений договір (замовлення, угода) з покупцями. У договорах відображаються зобов'язання продавця (виконавця) про обсяги і терміни відвантаження продукції (товарів), виконання робіт (послуг) і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції (товарів). Особлива увага в договорах приділяється ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, терміну оплати, оскільки ці умови договору є істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку.

Відпуск готової продукції покупцям на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» здійснюють за накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» підписується керівником підприємства та головним бухгалтером. Накладна завіряється печаткою ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, знижок тощо. По кредиту рахунку 791 бухгалтер ТОВ «Спец тех постача та агроівент» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку 791 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

З метою оподаткування ПДВ при здійсненні операцій постачання готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», оплата за які не відбулася, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ вважається дата, на яку припадає початок передачі готової продукції покупцю або організації, яке здійснюватиме доставку покупцю цієї готової продукції будь-яким способом (перевезення, пересилання тощо). Отже, дата виникнення податкових зобов'язань з постачання готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» не залежить від дати переходу права власності на готову продукцію.

В структурі доходів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складає 100%. В 2018 р. дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 344,3 тис. грн. (на 23%) у порівнянні з 2017 р. В 2019 році тенденція поведінки доходу залишилася та зменшення в абсолютних одиницях склало 356 тис. грн., що відповідає темпу зменшення 30,89%.

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розрахуватись за своїми боргами. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт поточної ліквідності впродовж досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню при цьому збільшився з 1,007 до 1,49, що свідчить про збільшення платоспроможності та означає про позитивний напрямок змін в роботі

ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності впродовж досліджуваного періоду, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

**З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ  
ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ  
НА ТОВ «СПЕЦ ТЕХ ПОСТАЧА ТА АГРОІВЕНТ»**

**3.1 Аудит доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»**

Для перевірки стану бухгалтерського обліку і звітності, сприяння ефективної роботи підприємства, раціональному використанню матеріальних запасів, трудових і фінансових ресурсів і відповідно отримання максимального прибутку, керівництво ТОВ «Спец тех постача та агроівент» кожного року проводить незалежну експертизу фінансово – господарської діяльності.

Для цього керівництво підприємства направляє аудиторській фірмі «Лист – Замовлення» на проведення аудиторської перевірки, в свою чергу аудиторська фірма (якщо вона згодна проводити аудиторську перевірку на даному підприємстві) направляє керівникові підприємства «Лист – зобов'язання» та укладає Договір на виконання аудиторських робіт з аудиторською фірмою.

У договорі обговорюються всі умови проведення аудиту: зобов'язання сторін, порядок здавання і прийому робіт, термін виконання робіт, оплата за виконання робіт, відповідальність сторін. Договір на проведення аудиторської перевірки є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини «клієнт – аудитор».

№ 05 від 05 січня 2020 р.

Директору АФ «Аудит»

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2019 рік у термін з 08.01.2020 року до 11.02.2020 року.



№ 2 від 06 січня 2020 р.

Директору

ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

#### Лист-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист № 05 від 05 січня 2020 р. про проведення аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висновків про доходи від реалізації готової продукції у термін з 08 січня 2020 року до 11 лютого 2020 року.

Договір є основним документом, що свідчить про факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем на проведення аудиторської перевірки.

#### Договір про надання аудиторських послуг № 1

м. Запоріжжя

06 січня 2020 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та ТОВ «Спец тех постача та агроівент» - «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 щодо аудиту доходів від реалізації готової продукції.

#### 2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 18 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 3 000 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 реалізації готової продукції;
- 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 заробітної плати 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 01.04.2020 року.

Планування аудиту на підприємстві складається з таких основних документів: загальний план та програма. Загальний план для проведення аудиту доходів від реалізації готової продукції наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Загальний план для проведення аудиту доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

№	Етап аудиторської перевірки	Зміст	Термін виконання	Виконавець
1.	Підготовчий	Оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення аудиторського ризику, рівня суттєвості, призначення аудиторської групи або аудитора для проведення аудиту. Складання програми аудиту.		
2.	Основний	Виконання аудиторських процедур відповідно до програми аудиту, оформлення робочих документів, коригування програми аудиту, аудиторського ризику, суттєвості.		
3.	Заключний	Узагальнення результатів аудиторської перевірки: аналіз виявлених порушень, зловживань, оформлення підсумкових документів, узгодженість виявлених порушень з управлінським персоналом та їх виправлення, складання аудиторського звіту, акту наданих послуг		

Перед складанням програми аудиту, аудитор здійснює оцінку аудиторського ризику. Для цього складаються анкети та тести. Для оцінки системи внутрішнього контролю доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» скористаємось Тестом оцінки внутрішнього контролю обліку доходів від реалізації (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест оцінки внутрішнього контролю обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроінвент»

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1.	Чи існує наказ про облікову політику?	+			
2.	Чи відповідають елементи облікової політики методологічним принципам формування інформації в бухгалтерському обліку та її розкриття у Примітках до фінансової звітності П(С)БО 15 «Дохід»?	+			
3.	Чи визначені наказом про облікову політику первинні документи обліку готової продукції?	+			
4.	Чи розроблений графік документообігу первинних документів обліку готової продукції?		+		
5.	Чи всі робітники бухгалтерії мають фахову освіту?		+		
6.	Чи ведеться облік доходів за видами діяльності?	+			
7.	Чи відбувається реалізація готової продукції тільки відповідно до укладених договорів?	+			
8.	Облікову оцінку готової продукції визначає: - керівник; - головний бухгалтер; - відділ збуту; - економічний відділ; - інша особа.	+			
9.	Чи відбувається реалізація готової продукції через касу?		+		
10.	Чи виконуються умови визнання доходу від реалізації готової продукції відповідно до П(С)БО 15 «Дохід»?	+			
11.	Чи проводяться перевірки обліку доходу від реалізації продукції: - зовнішнім аудитом; - внутрішнім контролем; - іншим контролюючим органом?	+			

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
12.	Чи були виявлені недоліки, порушення, зловживання за результатами попередніх перевірок?	+			
13.	Чи має бухгалтерія періодичні фахові видання?		+		
14.	Чи має бухгалтерія своєчасний доступ до змін чинного законодавства?		+		
15.	Чи проводяться перевірки правильності і тотожності аналітичного та синтетичного обліку доходів від реалізації готової продукції?		+		
16.	Чи проводиться перевірка інформації аналітичного, синтетичного обліку перед складанням фінансової звітності?	+			
17.	Чи проводиться перевірка узгодженості показників облікових регістрів та фінансової звітності?	+			
18.	Чи проводиться аналіз доходів від реалізації готової продукції?		+		
19.	Чи надаються знижки на готову продукцію?	+			
20.	Чи бувають випадки повернення готової продукції?	+			
21.	Чи існує дебіторська заборгованість за реалізовану готову продукцію?	+			
22.	Чи відбувалися зміни облікової політики протягом звітного періоду?		+		

Далі за результатами тестування аудитор розраховує аудиторський ризик з метою визначення обсягу процедур по суті.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1:

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

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

РК – ризик контролю;

РН – ризик не виявлення.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 80 % (80 % вірних відповідей в анкетуванні).

2. Ризик контролю становить – 80 % (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю).

3. Аудиторський ризик – 5 %.

Отже, аудиторський ризик:  $RH = 0,06 \div 0,8 \times 0,7 = 0,03125$ , тобто 3,13 %.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку для ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» становить 3,13 %.

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

Таблиця 3.3 – Визначення рівня суттєвості

№	Показник	Рівень	Розрахунок
1	Базовий показник: - сума доходів	100%	796, 6 тис.грн.
2	Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5%	796, 6 тис. грн. – 100 % X грн – 5 % X = 39,83 тис. грн
3	- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	796 грн – 100 % X грн – 10 % X = 79,6 тис.грн Межа: від 39,83 тис. грн до 79,86 тис.грн
4	- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 79,86 грн

Основним документом аудиторської перевірки, відповідно до якого визначається якість проведеного аудиту є програма аудиту, яка визначає обсяг та перелік аудиторських процедур. Програма аудиту повинна забезпечити виконання завдань аудиту доходів від реалізації готової продукції (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Програма аудиту доходів від реалізації готової продукції

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Виконавець	Термін	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка виконання договорів на поставку готової продукції	Документальна арифметична	Договори, рахунки-фактури, накладні, ТТН			РД-1
2.	Перевірка тотожності інформації первинних документів на відвантаження готової продукції	Документальна арифметична	Договори, рахунки-фактури, накладні, ТТН			РД-2
3.	Перевірка достовірності відображення в обліку доходу від реалізації готової продукції	Нормативна, документальна, арифметична зустрічна	Договори, рахунки – фактури, ТТН, акти приймання ГП			РД-3
4.	Перевірка повноти обліку доходів від реалізації готової продукції	Нормативна, документальна, арифметична зустрічна	Головна книга, ТТН, рахунок-фактура			РД-4
5.	Перевірка своєчасності обліку доходів від реалізації готової продукції	Документальна арифметична, зустрічна	ТТН, рахунок - фактура, Головна книга			РД-5
6.	Перевірка правильності документального оформлення відвантаження готової продукції	Документальна арифметична, зустрічна	ТТН, накладні, акти, рахунки-фактури, договори			РД-6
7.	Перевірка правильності відображення відвантаження готової продукції на рахунках	Документальна арифметична, зустрічна	Головна книга			

## Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6	7
8.	Перевірка правильності і повноти відображення ціни реалізації, ПДВ у рахунках фактурах	Документальна арифметична, зустрічна	Рахунки фактури, прас листи,			РД-7
9.	Перевірка узгодженості кількості відвантаженої готової продукції за даними Книги складського обліку документам на відвантаження готової продукції	Документальна арифметична, зустрічна	Книга складського обліку, картки складського обліку, акти, накладні			
10.	Перевірка правильності відображення доходу від реалізації готової продукції на рахунках обліку і в облікових регістрах.	Документальна арифметична, зустрічна	Головна книга, Журнал, Відомість			РД-10
11.	Перевірка правильності визначення і відображення в обліку і фінансовій звітності собівартості реалізованої продукції	Документальна арифметична, зустрічна	Головна книга, первинні документи, кошториси			РД-11
12.	Перевірка достовірності і правильності визначення прибутку (збитку) у Звіті про фінансові результати	Документальна арифметична, зустрічна	Головна книга			РД-7
13.	Перевірка правильності визначення ПДВ, та його відображення на рахунках обліку	Документальна арифметична, зустрічна	Рахунки–фактури, податкова накладна, Головна книга			РД-13
14.	Перевірка узгодженості показників фінансової звітності і облікових регістрів.	Документальна арифметична, зустрічна	Головна книга, облікові регістри, фінансова звітність.			

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 (таблиця 3.5 – 3.7).



Таблиця 3.5 – Робочий документ РД-1. Перевірка виконання договорів на поставку готової продукції

№ запису	Найменування покупця	Номер договору	Зауваження
1	ПАТ «Органіка»	№ 23\01 від 11.01.19	Не вказані банківські реквізити покупця
2	ПП «Форум»	№ 45\07 від 25.07.19	Закінчився термін дії договору
3	ПП «Оранж»	№ 12\03 від 18.03.19	Не вказана юридична адреса покупця
4	ПАТ «Фрегат»	№ 23\03 від 27.03.19	Не вказана кількість продукції
5	ПП «Канди»	№ від 04.04.19	Не вказано номер договору
6	ПП «Іскра»	№ 13\05 від 05.05.19	Відсутня печатка покупця
7	ПП «Андрюїд»	№ 23\05 від 05.05.19	Не вказано дату
8	ПАТ «Дельта»	№ 34\06 від 12.06.19	Відсутні дані про реквізити покупця
9	ПП «Віра»	№ 15\06 від 27.06.19	Немає підпису керівника
10	ПАТ «Корсунь»	№ 25/11 від 23.07.19	Не вказано номер договору
11	ЧФ «Раунд»	№ 14\08 від 08.08.19	Закінчився термін дії договору
12	ПАТ «Союз- ойл»	№ 15\09 від 23.09.19	Не вказано найменування товару
13	ПП «Дорн»	№ 17\11 від 03.11.19	Відсутні дані про керівника підприємства
14	ПАТ «Анкор»	№ 03\12 від 07.10.19	Не вказана кількість товару

Висновок: узявши вибірково кілька договорів купівлі-продажу, робимо висновок, що інформація про дату постачання, кількості і найменуванні товарів, термінах і системі оплати присутня; бухгалтер цією інформацією для розрахунку надходжень коштів керується. З'ясувалося, що, договори, термін яких минув, продовженні; усі зміни умов, відбитих у первинних договорах, оформлені доповненнями до договорів.

На основі договорів купівлі-продажу економіст відділу збуту виписує покупцям рахунки-фактури, наказ-рахунки (накладні на відпуск (при наявності довіреності)), а після оплати товару покупцем фінансовим відділом виписується податкова накладна. Тому далі контролюється оформлення рахунків, наказ-рахунків (видаткових накладних), довіреностей і податкових накладних, а дані за такою перевіркою зводить у робочі документи. Після аудиту оформлення первинних документів з реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент», контролюється узгодженість сум, вказаних в них (таблиця 3.6).

Таблиця 3.6 – Робочий документ РД-2. Перевірка тотожності інформації первинних документів на відвантаження готової продукції

№	Місяць	Суми за даними, грн.			Відхилення у порівнянні з сумами у рахунках, грн.	
		рахунків фактур	видаткових накладних	податкових накладних	видаткові накладні	податкові накладні
1	Січень	713512,56	713512,56	713512,56	0	0
2	Лютий	698530,23	698530,23	698530,23	0	0
3	Березень	623546,06	623548,06	623548,06	-2	-2
4	Квітень	680000,00	680313,4	680213,13	313,4	0
5	Травень	695841,86	695841,86	695841,86	0	0
6	Червень	700458,16	700458,16	700458,16	0	0
7	Всього за 1 півріччя	4112102,00	4111891,40	4112104,00	210,6	-2
8	Липень	889564,45	889564,45	889564,45	0	0
9	Серпень	799542,16	799542,18	799542,18	-0,02	-0,02
10	Вересень	954126,23	953948,08	954126,23	178,15	0,00
11	Жовтень	1023568,78	1023568,78	1023568,78	0	0
12	Листопад	1078546,65	1078546,65	1078546,65	0	0
13	Грудень	1171043,71	1171043,71	1171043,71	0	0
14	Всього за 2 півріччя	5916391,98	5916213,85	5916392,00	178,13	-0,02
15	Всього за 2019 рік	10028493,98	10028105,25	10028496,00	388,73	-2,02

Висновок: при перевірці оформлення рахунків-фактур, серйозних порушень не виявлено, арифметичних помилок не має, всі помилки при складанні документів були здійсненні через неухважність. Таким чином, при аудиті узгодженості даних, виявлено невідповідність сум в рахунках з даними в накладних. В 1 півріччі 2019 року це відбулося за рахунок того, що в березні бухгалтер неухважно переніс суму з рахунку № 1758 від 17.03.19 до видаткової та податкової накладної, в квітні відсутня видаткова накладна на відпуск продукції ТОВ «Корсунь» на суму 313,4 грн. У 2 півріччі 2019 року теж була відсутня у вересні податкова накладна № 2285 від 17.09.19, видана ТОВ «Торнадо» а у серпні бухгалтер по-різному округлив суми у рахунках і накладних.

Наступним етапом аудиту доходів від реалізації готової продукції є перевірка відповідності даних, вказаних в реєстрі виданих податкових накладних, з даними в первинних документах (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Робочий документ. Перевірка відповідності даних, вказаних в реєстрі виданих податкових накладних, з даними в первинних документах

№	Місяць	Суми в податкових накладних, грн.		Суми, відображені в реєстрі, грн.	Відхилення даних податкових накладних, грн.	
		За даними контролю	За даними підприємства		за даними контролю	з даними реєстру
1	2	3	4	5	6	7
1	Січень	713512,56	713512,66	713512,66	-0,1	0
2	Лютий	698530,23	698530,23	698530,23	0	0
3	Березень	623548,06	623548,00	623548,00	0,06	0
4	Квітень	680713,13	680713,13	680713,13	0	0
5	Травень	695841,86	695841,86	695841,86	0	0
6	Червень	700458,16	700458,16	700458,16	0	0
7	Всього за 1 пів. 2019 р.	4112104,00	4112104,04	4112104,04	-0,04	0
8	Липень	889564,45	889564,45	889564,45	0	0
9	Серпень	799542,18	799542,16	799542,16	0,07	0
10	Вересень	954126,23	954126,25	954126,25	-0,07	0
11	Жовтень	1073568,78	1073566,78	1073566,78	2	0
12	Листопад	1078546,65	1078548,65	1078548,65	-2	0
13	Грудень	1171044,73	1171044,73	1171044,73	0	0
14	Всього за 2 пів. 2019 р.	5916393,07	5916393,07	5916393,07	0	0
15	Всього за 2019 рік	10078497,07	10078497,06	10078497,06	-0,04	0,00

Висновки: в ході аудиту виявлено розбіжності в сумах за податковими накладними, що бухгалтер пояснює неухважністю. В реєстрі виданих податкових накладних також виявлено багато виправлень; бухгалтер, який її заповнює, пояснює це несвоєчасністю отримання податкових накладних, на підставі, яких ведеться Книга і неухважністю при перенесенні даних.

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

Таким чином, в результаті аудиту доходів від реалізації готової продукції особливих відхилень в обліку, які б суттєво вплинули на фінансові результати, не виявлено.

### АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ

Аудитором Ковзик Д.Ю. проведена аудиторська перевірка доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент» за 2019 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір №1 від 06.01.2020 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан: Будаєва Ю.О.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Головний бухгалтер Ковалів Н.В.

Початок аудиту : 08 січня 2020 року.

Аудит закінчений: 11 лютого 2020 року.

При проведенні аудиту доходів від реалізації готової продукції ти нами використовувалися наступні документи з обліку:

- 1) первинні документи з обліку доходів від реалізації готової продукції;
- 2) журнали та головна книга;
- 3) бухгалтерські довідки;
- 4) виписки банку;
- 7) податкові накладні;
- 8) фінансова звітність.

Облік доходів від реалізації готової продукції на підприємстві ведеться відповідно до П(С)БО 15 «Дохід».

Проте у ході перевірки були виявлені окремі недоліки, помилки та неточності у організації та методології бухгалтерського обліку, а саме:

- узявши вибірково кілька договорів купівлі-продажу, робимо висновок, що інформація про дату постачання, кількості і найменуванні товарів, термінах і системі оплати присутня; бухгалтер цією інформацією для розрахунку надходжень коштів керується. З'ясувалося, що, договори, термін яких минув, продовженні; усі зміни умов, відбитих у первинних договорах, оформлені доповненнями до договорів;

- при перевірці оформлення рахунків-фактур, серйозних порушень не виявлено, арифметичних помилок не має, всі помилки при складанні документів були здійсненні через неухважність. Таким чином, при аудиті узгодженості даних, виявлено невідповідність сум в рахунках з даними в накладних. В 1 півріччі 2019 року це відбулося за рахунок того, що в березні бухгалтер неухважно переніс суму з рахунку № 1758 від 17.03.19 до видаткової та податкової накладної, в квітні відсутня видаткова накладна на відпуск продукції ТОВ «Корсунь» на суму 313,4 грн. У 2 півріччі 2019 року теж була відсутня у вересні податкова накладна № 2285 від 17.09.19, видана ТОВ «Торнадо» а у серпні бухгалтер по-різному округлив суми у рахунках і накладних;

- в ході аудиту виявлено розбіжності в сумах за податковими накладними, що бухгалтер пояснює неухважністю. В реєстрі виданих податкових накладних також виявлено багато виправлень; бухгалтер, який її заповнює, пояснює це несвоєчасністю отримання податкових накладних, на підставі, яких ведеться Книга і неухважністю при перенесенні даних.

Вказані недоліки не носять суттєвого характеру і не впливають на показники звітності та стан розрахунків по нарахуванням та утриманням із заробітної плати персоналу. Всі операції щодо визнання доходів оформлені документами типових форм та в реєстрах обліку. Суттєвих викривлень у веденні первинної документації не відмічається.

На підставі проведеного аудиту доходів від реалізації продукції за 2019 р. ТОВ «Спец тех постача та агроінвент» можна зробити загальний висновок про належну організацію аналізованої ділянки обліку.

## АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Аудиторську перевірку доходів від реалізації продукції за 2019 р. ТОВ «Спец тех постача та агроівент» проведено згідно з договором № 2 від 06 січня 2020 р. аудитором Ковзик Д.Ю. (сертифікат аудитора № 908 виданий рішенням Аудиторської палати України № 14 від 19 липня 2017 року) фірми «Аудит», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії № 77796, виданою Аудиторською палатою України 20 серпня 2018 року.

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки доходів від реалізації продукції за 2019 р. ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Відповідальність за складання інформації доходів від реалізації продукції за 2019 р. 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.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2020 року до 28 лютого 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку доходів від реалізації продукції, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції за 2019 р. та достовірно в усіх суттєвих аспектах 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.

Надання аудиторських послуг оформлюється актом приймання-передачі, в якому за підписами головного бухгалтера (а за потреби, наприклад, у разі відмови від підписання або виникнення суперечок між сторонами - директора або незалежного експерта) відображається перелік переданих документів.

Акт приймання-передачі аудиторських послуг № 1

25 лютого 2020 року

Підстава: Договір № 2 від 06 січня 2020 року з ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

Аудиторський висновок щодо доходів від реалізації готової продукції за 2019 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 24 000 грн., у тому числі ПДВ 4 000 грн.

Виконавець

Замовник

3.2 Удосконалення обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

ТОВ «Спец тех постача та агроівент» для ведення обліку використовують інформаційні системи, які зберігають методологію та технологію бухгалтерського обліку, зменшують трудомісткість облікових процедур та підвищують якість обліку. Головним питанням при цьому постає правильний вибір програмного забезпечення. Сучасні програми автоматизації обліку мають певні переваги та недоліки при їх практичному використанні, На вибір програмного забезпечення обліку впливають ряд факторів, наприклад, вартість програми та її обслуговування, відповідно до яких і приймається рішення. Але основним критерієм вибору програмного

забезпечення повинна бути оцінка можливостей програми щодо забезпечення виконання завдань обліку. Для оцінки програмного забезпечення обліку доходів від реалізації готової продукції необхідно визначити основні компоненти системи обліку доходів та проаналізувати, яким чином вони використовуються в програмі для збору, обробки інформації, можливість внесення оперативних змін.

Нами узагальнені та систематизовані основні компоненти системи обліку доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» наведено на рисунку 3.1.

Методичне забезпечення обліку						
Законодавчо-нормативна база						
ПС)БО 15 «Дохід», НПС)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»						
Умови визнання доходу від реалізації готової продукції		Оцінка доходу від реалізації готової продукції		Принципи обліку доходів	Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності	
Технологічний процес обліку						
Операції обліку, які відображають рух інформації про облік доходів від реалізації готової продукції						
Реалізація (відвантаження) готової продукції		Оплата за реалізовану готову продукцію		Визначення доходу від реалізації готової продукції	Визначення чистого доходу від реалізації готової продукції	
Визначення податкових зобов'язань з ПДВ		Відображення акцизного податку		Відображення інших вирахувань		
Об'єкти обліку						
Дохід від реалізації готової продукції		Заборгованість за реалізовану готову продукцію		ПДВ, інші вирахування з доходу від реалізації готової продукції		
Інформаційне забезпечення						
Первинні документи	Довідки-розрахунки	Відомості	Синтетичні рахунки	Аналітичні рахунки	Регістри обліку	Графік документообігу
Облікові процедури						
Збір інформації	Обробка інформації	Відображення інформації в синтетичному обліку	Відображення інформації в аналітичному обліку	Відображення інформації в регістрах обліку	Відображення інформації у фінансовій звітності	
Наказ про облікову політику						

*Джерело: розроблено автором*

Рисунок 3.1 – Основні компоненти системи обліку доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент»



Законодавчо-нормативне забезпечення організації обліку включає Закони України, нормативні акти, методичні рекомендації, П(С)БО. На рівні суб'єкта господарювання це Наказ про облікову політику, який відображає методологічні принципи формування інформації в обліку відповідно до НП(С)БО 1 [8] та П(С)БО 15 «Дохід».

Оскільки П(С)БО 15 «Дохід» не містить альтернативних варіантів умов визнання та методів оцінки доходу від реалізації готової продукції, вважаємо, що ці питання не слід відображати у Наказі про облікову політику. А тому, підтримуємо тих науковців, які вважають, що в Наказі про облікову політику умови визнання й оцінку доходу від реалізації готової продукції можна не відображати, достатньо відзначити, що методологічні принципи формування інформації в бухгалтерському обліку відбувається відповідно до П(С)БО 15 «Дохід».

Важливим компонентом системи обліку доходів від реалізації готової продукції є визначення господарських операцій для обліку доходів. Незалежно від видів діяльності, кількості видів готової продукції, які виготовляються підприємством, інших умов, можна чітко визначити операції, які пов'язані з обліком доходу від реалізації готової продукції.

Відповідно до методологічних принципів формування інформації в обліку про доходи від реалізації готової продукції для визнання доходу необхідно виконання умов визнання та можливість достовірної оцінки доходу, а саме: покупцю передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; підприємство не здійснює в подальшому управління і контроль за реалізованою продукцією; сума доходу може бути достовірно визначена та витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені; існує впевненість про отримання майбутніх економічних вигід.

Відповідно до принципів обліку та фінансової звітності моментом реалізації готової продукції є відвантаження готової продукції, при цьому в обліку необхідно відобразити визнаний дохід та визнану дебіторську заборгованість. В обліку господарська операція, яка відображає процес

реалізації готової продукції відображається записом:

Дебет 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції».

Запис за кредитом субрахунку 701 підтверджує факт визнання доходу від реалізації готової продукції з дотриманням принципів обліку та умов визнання.

Звісно, що в умовах використання інформаційних технологій програма правильно арифметично та методологічно відобразить інформацію про реалізацію готової продукції на синтетичних та аналітичних рахунках обліку, в облікових регістрах та визначить фінансовий результат від операційної діяльності.

Визначення операцій з обліку доходів від реалізації готової продукції надає змогу визначити: форму і зміст первинних документів, зведені документи; перелік довідок-розрахунків бухгалтерії; графік документообігу; регістри обліку; синтетичні та аналітичні рахунки обліку. Достовірність даних обліку в інформаційній системі обліку залежить від правильності, повноти, достовірності внесених даних із паперових носіїв інформації, основними із яких є первинні документи та це ще раз підтверджує той факт, що значення правильного вибору первинних форм документів, контроль за інформацією, яку вони відображають.

Нами проаналізовано інформаційна наповненість первинних документів, якими оформлюється реалізація готової продукції. Такий аналіз свідчить про те, що не один з документів не відображає умови визнання доходу від реалізації готової продукції. В практичній діяльності можуть виникнути безліч ситуацій, з відвантаженням готової продукції, наприклад, за документами факт реалізації відбувся, а готову продукції не відвантажили, і тоді важливим стає питання про передачу ризиків, вигод і управління готовою продукцією.

Умови визнання доходу від реалізації готової продукції можна поділити на групи. Інформацію за кожною з груп умов визнання доходу пропонуємо

відображати у відповідному документі, або в окремому документі, який повинен бути додатком до пакету первинних документів, на підставі яких визнається дохід від реалізації готової продукції.

Пропонуємо наступні варіанти відображення виконання умов визнання доходів від реалізації готової продукції.

По-перше, виконання умов щодо передачі ризиків, вигід, управління та контролю підтверджувати оформленням додатку до накладної на відпуск ТМЦ або вносити в типову форму додаткову інформацію.

По-друге, виконання умов щодо достовірності оцінки доходу, витрат та надходження майбутніх економічних вигід підтверджувати шляхом додавання до пакету документів виконання умов договору додає відповідну довідку.

Суб'єкти господарювання використовують в своїй практичній діяльності типову форму № М-20 «Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей», яка підтверджує факт відвантаження, тому, на нашу думку, повинна мати й інформацію про передачу ризиків, вигід, контролю щодо володіння готовою продукцією.

Пропонуємо у типову форму внести додатковий розділ: «умови визнання доходу від реалізації», який заповнюється при відвантаженні, з урахуванням обставин, які можуть бути виникнути під час відвантаження готової продукції покупцю (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Додатковий розділ до типової форми № М-20 «Умови визнання доходу від реалізації готової продукції»

Пов'язані з правом власності на готову продукцію		Пов'язані з управлінням, контролем над готовою продукцією	
Ризик	Вигоди	Управління	Контроль
Залишається за		Залишається за	
підприємством	підприємством	підприємством	підприємством
покупцем	покупцем	покупцем	покупцем

Відмітка (+, або інша ) визначає за ким залишається визначена умова.

*Джерело: розроблено автором*

Таким чином, дотримання умов визнання доходів від реалізації готової продукції, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» буде відображатися документально.

Залишається ще одна умова, яка повинна виконуватися для того, щоб відобразити дохід в обліку – отримання майбутніх економічних вигід. Для документального оформлення дотримання цією умови, пропонуємо скласти відповідний документ бухгалтером, який веде облік виробничої собівартості, фактичної собівартості, а також має інформацію про ціну реалізації готової продукції (таблиця 3.10).

Використання запропонованого документа дозволить отримати інформацію щодо підтверджує отримання майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції відповідно до кожного договору і виду готової продукції.

Таблиця 3.10 – Форма для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції за поточний період

Вид реалізованої ГП	Реалізована ГП відповідно до договору (код/шифр)	Накладна на відпуск (шифр/код) дата	Субрах. аналітичного обліку ГП, відвантаженої	Собівартість реалізованої ГП	Дохід від реалізації ГП	Майбутня економічна вигода у вигляді надходження грошових коштів/інших надходжень	
						очікувана	фактично отримана
1	2	3	4	5	6	7	8
На кінець звітного періоду: <b>разом:</b>							

*Джерело: розроблено автором*

Крім того, використання запропонованої форми буде виконувати й контрольну функцію, а саме:

- по-перше підсумок графи 5 «Собівартість реалізованої готової продукції» за звітний період повинен відповідати :

Рах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	Звіт про фінансові результати
--	----------------------------------

Дебетовий оборот

Код рядка 2050

- по-друге, підсумок графи 6 повинен відповідати :

Кредитовому обороту за субрахунком 701 « Дохід від реалізації готової продукції»

- по-третє, підсумок графи 7 повинен відповідати:

Дебетовому обороту відповідного аналітичного обліку до рахунку 36 «Розрахунки з  
покупцями і замовниками»

- підсумок графи 8 повинен відповідати:

Кредитовому обороту відповідного аналітичного рахунку до рахунку 36 «Розрахунки з  
покупцями та замовниками»

- різниця між графами 7 і 8 відображає непогашену дебіторську  
заборгованість за реалізовану ГП на кінець звітного періоду.

Вказані рахунки повинні відповідати Робочому плану рахунків, який використовується на підприємстві.

При виборі програми бухгалтерського обліку особливу увагу необхідно звертати на можливість створення документів для внутрішнього контролю обліку, не всі програми мають таку можливість, тому в практичній діяльності виникає доречність створення таких документів.

Пропонуємо розглянути методикку визначення слабких сторін внутрішнього контролю обліку доходів від реалізації готової продукції та шляхи їх усунення, яка базується на аналізі виконання завдань обліку.

Наприклад, визначимо основні завдання обліку (в скороченому варіанті для прикладу):

1. Достовірність визнання та оцінки доходу, відповідно до П(С)БО.
2. Достовірність відображення доходу в синтетичному та аналітичному обліку, реєстрах обліку і фінансовій звітності.
3. Достовірність визначення фінансового результату від реалізації готової продукції.
4. Облік і контроль виконання договірних зобов'язань.
5. Облік і контроль обсягів реалізованої готової продукції та її структури.

Наступні кроки:

- провести аналіз завдань бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції;
- визначити завдання обліку, які вирішуються за допомогою програми обліку;
- визначити завдання, які необхідно вирішити;
- розробити шляхи для їх вирішення.

Ми виділили п'ять завдань, з них можна визначити, що перше завдання виконується в момент відвантаження готової продукції – оформлюються первинні документи, інформація, яких підтверджує:

- факт визнання, оцінки доходу, дотримання принципу нарахування;
- є підставою для внесення первісної інформації в програму бухгалтерського обліку і початком автоматизованого збору, обробки інформації.

Проблемними питаннями є вирішення п'ятого та шостого завдання. Розглянемо варіант реалізації готової продукції відповідно до договорів поставки готової продукції. Договори поставок оформлюються і зберігаються у менеджерів, відповідальних за поставку готової продукції. Контрольна функція виконання договірних зобов'язань залишається за менеджерами.

Контрольну функцію за оплатою за реалізовану готову продукцію виконує бухгалтерія. Виникає потреба в поєднанні обліку виконання контрольних функцій, які виконуються двома підрозділами.

Для посилення внутрішнього контролю обліку виконання договірних зобов'язань пропонуємо створити документ, основна мета, якого є контроль за виконанням договірних зобов'язань (таблиця 3.11). Запропонований документ виконує функцію зведеного документа для контролю погашення заборгованості за реалізовану готову продукцію в розрізі договорів поставки, за видами готової продукції, а також для достовірності визначення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду, яка повинна відповідати залишку на рахунку 36, журналу, відомості, фінансовій звітності.

Таблиця 3.11 – Книга обліку виконання договірних зобов'язань

Договір Код/ шифр	Вартість повного обсягу поставки	Заборгованість за реалізовану готову продукцію				Погашення заборгованості протягом звітнього періоду		Залишок заборгова- ності на кінець звітнього періоду	
		Дата реалі- зації ГП	Рахунок- фактура, сума до сплати, грн.	Передо- плата /аванс	Дт 361	Наймен- ування, документа, дата	Сума, грн.	Дт 361	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вид готової продукції									
Вид готової продукції									

*Джерело: розроблено автором*

Протягом звітнього періоду менеджери будуть мати змогу отримати оперативну інформацію про розрахунки за реалізовану готову продукцію для контролю за оплатою та прийняття відповідних рішення щодо погашення простроченої заборгованості, а також для проведення необхідного аналізу розрахунків за замовниками.

Одним із основних компонентів обліку доходів є інформаційне забезпечення облікового процесу, головна мета якого – визначення документального забезпечення відображення інформації господарських операцій. Аналіз даного компоненту дозволяє:

- визначити обсяг первинних і зведених документів, їх форму і зміст для використання як в паперовому вигляді так і за допомогою автоматизованого обліку;

- визначити документи з контрольною функцією, для перевірки правильності внесення інформації первинних даних у систему обліку.

Для контролю за повнотою та достовірністю відображення визнаного доходу від реалізації готової продукції пропонуємо для використання Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та

відображення в обліку і фінансовій звітності (таблиця 3.12).

Графа 1 запропонованої відомості має контрольне значення для підтвердження повноти відображення обліку всіх рахунків-фактур і відповідності інформації накладним на відпуск готової продукції. Інформація інших граф теж порівнюється, що виключає можливість помилки при внесенні первинних даних в систему бухгалтерської програми та її впливу на інформацію в обліку та звітності.

Таблиця 3.12 – Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та відображення в обліку і фінансовій звітності

Номер рахунка-фактури, дата / накладної на відпуск ГП, дата	Визнаний дохід від реалізації, відповідно до рахунку – фактури / накладної на відпуск ГП	Відображення доходу від реалізації готової продукції в обліку та фінансовій звітності						
		Рахунок аналітичного обліку	Кредит Рах.70	Журнал	Оборот-на відомість	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів	
1	2	3	4	5	6	7	8	
			Повинен дорівнювати підсумку за гр. 2, підсумку за гр. 3					
Разом:			X	X	X	X	X	
	Підсумки повинні бути однаковими							

*Джерело: розроблено автором*

Для контролю обліку вирахувань з доходу від реалізації пропонуємо до використання Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» (таблиця 3.13).

Отже, визначення облікових процедур є визначальним фактором для організації роботи облікового апарату, з урахуванням автоматизованого ведення бухгалтерського обліку.



Таблиця 3.13 – Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»

Дата	Види вирахувань						Списання чистого доходу		Разом
	ПДВ		Акцизний податок		Інші, передбачені законодавством				
	Кор. рах.	Сума	Кор. рах.	Сума	Кор. рах.	Сума	Кор. рах.	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
01.01.202Хр.									
...									
31.12.202Хр.									
Разом:	X		X		X		X		

*Джерело: розроблено автором*

Аналіз основних компонентів бухгалтерського обліку, визначення задач для кожного компонента та їх вирішення шляхом використання інформаційних технологій дозволяє визначити вимоги до програми автоматизації обліку і зробити правильний вибір для ефективно організації бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції, з урахуванням додаткових контрольних бухгалтерських процедур та їх документального оформлення.

### 3.3 Удосконалення аудиту доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент»

У сучасних умовах автоматизації бухгалтерського обліку змінюється і методика проведення аудиторської перевірки. В залежності від якості програми обліку, яку використовує клієнт і оцінки системи внутрішнього контролю аудитор обирає стратегію аудиторської перевірки бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції. Незалежно від обраної методики проведення аудиторської перевірки елементи організації і проведення аудиту залишаються незмінними та включають елементи організації та проведення аудиторської перевірки обліку доходів від реалізації готової продукції, як наведено в таблиці 3.14.

Таблиця 3.14 – Елементи організації та проведення аудиторської перевірки обліку доходів від реалізації готової продукції

Елемент аудиторської перевірки	Використання в ході аудиторської перевірки
Договір на проведення аудиторської перевірки	Визначається: - мета перевірки; - завдання перевірки; - терміни проведення перевірки; - вартість аудиторських послуг
Загальний план аудиторської перевірки	Визначає стратегію аудиторської перевірки
Оцінка бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю	Проводиться шляхом тестування бухгалтерів
Аудиторський ризик і суттєвість	Визначається за результатами оцінки умов бізнесу клієнта, оцінки системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю перед початком аудиторської перевірки, може змінюватися в ході проведення перевірки
Програма аудиторської перевірки	Визначає перелік аудиторських процедур
Аудиторські докази	Визначає аудитор до кожної аудиторської процедури
Методи організації перевірки	Суцільний, вибірковий
Методичні прийоми перевірки	Нормативно-правовий, документальний, арифметичний, порівняння, аналітичний
Робочі документи	Форму і зміст визначає аудитор, складаються на здійсненні аудиторські процедури
Підсумкові документи	Форму, зміст визначає аудитор, складаються за результатами аналізу виявлених помилок і шахрайств
Узгодження виявлених недоліків з управлінським персоналом	Форма і зміст визначається аудитором
Аудиторський звіт	Складається після проведення аудиту
Акт виконаних робіт	Підписується сторонами після отримання клієнтом Аудиторського звіту.

*Джерело: розроблено автором*

Кожний елемент аудиторської перевірки включає пакет документального забезпечення, за яким оцінюється якість проведеного аудиту. Пропонуємо в якості документального забезпечення форму і зміст декількох з них. Загальний план аудиторської перевірки по формі складається з трьох розділів, які характеризують весь процес аудиторської перевірки від початку до підписання Акту виконаних робіт (таблиця 3.15).

Таблиця 3.15 – Загальний план аудиторської перевірки

№	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Викона вєць
1	2	3	4	5	6
1.	Підготовчий	Визначення методичного забезпечення проведення аудиторської перевірки та організаційних питань	Визначити: термін проведення аудиту, графік проведення аудиту. Провести знайомство з бізнесом клієнта, системою бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, скласти програму аудиту, визначити аудиторський ризик і суттєвість аудиторської перевірки		
2	Основний	Виконати завдання аудиту, досягти мети аудиту	Виконати аудиторські процедури на підставі отриманих достовірних аудиторських доказів, оформити робочі документи на виконанні аудиторські процедури		
4	Завершальний	Підготувати Аудиторський звіт, підписати Акт наданих послуг	Провести аналіз виявлених порушень, шахрайств, результати аналізу оформити підсумковими документами, скласти аудиторський звіт, підписати Акт наданих послуг		

*Джерело: розроблено автором*

Провівши аналіз кількості позитивних на негативних відповідей аудитор визначає слабкі сторони внутрішнього контролю, їх вплив на достовірність даних обліку, визначає аудиторський ризик і суттєвість аудиторської перевірки (таблиця 3.16).

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту Програма аудиторської перевірки є одним із головних документів при плануванні аудиторської перевірки та її проведення.

Таблиця 3.16 – Тестові питання для оцінки системи бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції та системи внутрішнього контролю

№	Зміст питання	Варіанти відповідей	
		Так	Ні
1	2	3	4
1.	На підприємстві використовуються типові форми первинних документів для обліку доходів від реалізації готової продукції?		
2.	Чи використовуються форми первинних документів, які розроблялися самостійно?		
3.	Умов визнання доходу від реалізації готової продукції в НП(С)БО 15 «Дохід»:		
	- дві;		
	- чотири;		
	- п'ять		
4.	На підставі якого первинного документу визнається дохід від реалізації готової продукції:		
	- рахунка – фактури;		
	- накладної на відпуск ТМЦ (форма № М-20);		
	- ТТН?		
5.	Чи розроблений на підприємстві графік документообігу ?		
6.	Чи є відповідальний за відвантаження готової продукції?		
7.	Договори на поставку готової продукції зберігаються в:		
	- бухгалтерії;		
	- менеджерів, відповідальних за збут;		
	- інших структурних підрозділах.		
8.	Чи задовольняє Вас Програма автоматизації бухгалтерського обліку ?		
9.	Чи оформлюєте Ви паперові документи для контролю, узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції?		
10	Чи працює, на Вашу думку, система внутрішнього контролю на підприємстві?		
11	Чи проводиться перевірка залишків на рахунках, пов'язаних з обліком доходів перед складанням фінансової звітності?		
12	Чи були випадки відвантаження готової продукції без накладної на відпуск ГП?		
13	Чи були випадки, коли за документами ГП оформлена, як реалізована, але залишалася на складі?		
14	Чи використовує підприємство знижки на ГП?		
15	Чи проводиться контроль та аналіз розрахунків за реалізовану готову продукцію ?		
16	Чи існує дебіторська заборгованість за реалізовану готову продукцію ?		

Продовження таблиці 3.16

1	2	3	4
17	Чи проводяться перевірки обліку доходів від реалізації готової продукції?		
18	Чи були виявлені помилки у відображенні операцій з обліку доходів у минулому звітному періоді?		
19	Чи підвищували Ви свою кваліфікацію?		
20	Чи звіряються дані аналітичного обліку з Головною книгою?		

*Джерело: розроблено автором*

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту Програма аудиторської перевірки є одним із головних документів при плануванні аудиторської перевірки та її проведення. Типових програм аудиту доходів від реалізації готової продукції за формою і змістом не існує. Програма аудиту є завершальним і основним документом підготовчого етапу аудиту. Запропонована нами Програма аудиту з послідовністю визначених аудиторських процедур визначає методичні аспекти аудиторської перевірки, використовується для оцінки якості роботи аудитора і аудиторської фірми (таблиця 3.17).

Таблиця 3.17 – Програма аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції

№	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми перевірки	Відповідальні	Термін перевірки	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка дотримання вимог законодавчо-нормативної бази при організації бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції	Наказ про облікову політику, Робочий план рахунків, документально забезпечення процесу реалізації ГП	Нормативно правова, документальна			РД-1
2.	Перевірка правильності визначення ціни реалізації готової продукції за її видами	Договори, накази, розпорядження довідки, довідки-розрахунки	Нормативно-правова, документальна, арифметична			РД-2

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4	5	6	7
3.	Перевірка достовірності відображення ціни реалізації в первинних документах в момент визнання доходу від реалізації ГП	Договори, Рахунки – фактури, накладні на відпуск ГП, ТТН	Документальна, співставлення			РД-3
4.	Перевірка фактично реалізованої ГП відповідно до накладних на відпуск ГП і запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції	Договір, накладна на відпуск ГП, ТТН	Документальна співставлення, арифметична			РД-4
5.	Перевірка фактично реалізованої ГП відповідно до рахунка - фактури і запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції	Договір, рахунки фактури	Документальна, співставлення, арифметична			РД-5
6.	Перевірка правильності, повноти накопичення доходу від реалізації готової продукції	Рахунки фактури, ТТН, Субрахунок 701, Журнал 6	Документальна, співставлення			РД-6
7.	Перевірка правильності визначення та відображення витрат, які зменшують суму доходу від реалізації готової продукції	Рахунки – фактури, довідки-розрахунки, дані аналітичного та синтетичного обліку	Документальна, арифметична			РД-7
8.	Перевірка правильності визначення чистого доходу від реалізації готової продукції за звітний період та достовірності відображення в регістрах обліку	Головна книга, журнал 6, Відомість 6.1	Арифметична			РД-8

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4	5	6	7
9.	Перевірка правильності розрахунків з бюджетом за сумами ПДВ, акцизного податку	Рахунок – фактура, довідки розрахунки, рахунки обліку	Нормативно-правова, документальна, арифметична			РД-9
10.	Перевірка інформації про відображення інших операційних доходів на субрахунку 701	НП(С)БО, Наказ про облікову політику Договори, Рахунки обліку	Нормативно-правова, документальна			РД-10
11.	Перевірка правильності і своєчасності розрахунків покупцями за реалізовану ГП	Банківські документи, синтетичний, аналітичний облік розрахунків	Документальна, арифметична			РД-11
12.	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку доходів від реалізації готової продукції	Рахунки і реєстри синтетичного та аналітичного обліку	Документальна, арифметична			РД-12
13.	Перевірка реалізації готової продукції без укладання договорів на поставку готової продукції	Рахунки-фактури, банківські документи	Документальна, арифметична			РД-13
14.	Перевірка правильності і достовірності відображення доходу від реалізації готової продукції без укладання договорів у синтетичному обліку	Субрахунок 701, Рахунки фактури, виписки банку	Документальна, арифметична			РД-14
15.	Перевірка правильності визначення ПДВ, відображення в обліку, розрахунків з бюджетом за реалізовану ГП без укладання договору	Рахунок-фактура, синтетичний, аналітичний облік	Документальна, арифметична			РД-15

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4	5	6	7
16.	Перевірка правильності визначення суми доходів від реалізації готової продукції за умови попередньої оплати	Платіжні документи, рахунки синтетичного і аналітичного обліку	Документальна, арифметична			РД-16
17.	Перевірка правильності визначення суми доходів від реалізації готової продукції за умови авансу в рахунок оплати готової продукції	Платіжні документи, рахунки синтетичного і аналітичного обліку	Документальна, арифметична			РД-17
18.	Перевірка правильності чистого доходу від реалізації готової продукції на фінансові результати	Оборотна відомість, фінансова звітність	Документальна, арифметична			РД-18
19.	Аналіз виявлених порушень і помилок при проведенні аудиторської перевірки	Робочі документи, інші аудиторські докази	Документальна, арифметична			РД-19

*Джерело: розроблено автором*

В Україні відсутні положення про порядок складання робочих документів аудитора, але одним із завдань аудитора є необхідність ведення документації аудиторської перевірки за проведеними аудиторськими процедурами. До складу документацію аудиторської перевірки входять робочі документи і підсумкові документи.

Робочі документи складаються аудитором за довільною формою, але відображають професійне судження аудитора щодо методики перевірки за кожною аудиторською процедурою.

Пропонуємо зразки Робочих документів для оформлення результатів виконаних аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту доходу від реалізації готової продукції (таблиця 3.18 – 3.26).



Таблиця 3.18 – Робочий документ РД-2. Перевірка правильності визначення ціни реалізації готової продукції за її видами

Договір			Вартість одиниці виміру ГП			Відхилення
Код/шифр	Один. виміру	Вартість один. виміру	Розпорядчий документ	Довідка - розрахунок	Рахунок фактура	
1	2	3	4	5	6	7
Вид готової продукції						
Вид готової продукції						

*Джерело: розроблено автором*

*Примітка.* Ціна реалізації самий важливий показник реалізації готової продукції, від якого залежить дохід від реалізації готової продукції та чистий дохід від реалізації готової продукції; показник, який вводиться у Програму обліку доходів від реалізації готової продукції, від якого залежить достовірність відображення інформації в синтетичному та аналітичному обліку, регістрах обліку та фінансовій звітності.

Тому аудиторі необхідно отримати достатні аудиторські докази для правильності визначення ціни реалізації і отримати впевненість у правильності вводу достовірної інформації для її подальшої обробки.

Таблиця 3.19 – Робочий документ РД-3. Перевірка достовірності відображення ціни реалізації в первинних документах в момент визнання доходу від реалізації готової продукції

Договір (номер, код) / дата відвантаження	Інформація Рахунка - фактури			Інформація Накладної на відпуск ГП (ТН)			Відхилення
	К-сть од.вим.	Ціна	Сума	К-сть од.вим.	Ціна	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8
Вид готової продукції							
Вид готової продукції							

*Джерело: розроблено автором*

*Примітка.* Отримавши впевненість в достовірності та правильності визначення ціни реалізації готової продукції аудитор перевіряє правильність

відображення ціни реалізації в первинних документах, які оформлюються при визнанні доходів від реалізації готової продукції. Отримавши таким чином ще один вид впевненості у достовірності відображення ціни реалізації готової продукції.

Таблиця 3.20 – Робочий документ РД-4. Перевірка фактично реалізованої готової продукції відповідно до накладних на відпуск та запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції

Замовник	Договір (код/шифр)	Відповідно до Договору			За даними накладних на відпуск ГП (ТТН)			Відхилення
		К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість замовлення	К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість поставки	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		

*Джерело: розроблено автором*

Таблиця 3.21 – Робочий документ РД-5. Перевірка фактично реалізованої ГП відповідно до рахунка - фактури і запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції

Замовник	Договір (код/шифр)	Відповідно до Договору			Відповідно до рахунків - фактур			Відхилення
		К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість замовлення	К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість поставки	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		

*Джерело: розроблено автором*

*Примітка.* У результаті проведення аудиторських процедур, які оформлені робочими документами РД-5 і РД-6, аудитор отримає достатні

аудиторські докази щодо правильності відображення фактично визнаного доходу від реалізації готової продукції у первинних документах, відсутності помилки та, відповідно до обраного методу суцільної чи вибіркової перевірки, рівень впевненості щодо достовірності інформації.

Таблиця 3.22 – Робочий документ РД-6. Перевірка правильності, повноти накопичення доходу від реалізації готової продукції

Визнання доходу відповідно до накладної на відпуск ГП, ТНТ		Сума визнаного доходу відповідно до рахунку - фактури		Сума визнаного доходу, яка відображена за кредитом рах.701		Сума визнаного доходу, яка відображена в Журналі 6		Відхилення
Номер /Дата	Сума, грн.	Номер / дата	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	Дата	Сума, Грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Разом:		X		X		X		

*Джерело: розроблено автором*

*Примітка.* Мета перевірки, полягає в отриманні впевненості щодо повноти відображення визнаних доходів за кредитом рахунку 701, тобто що всі отримані доходи відображені та помилки відображення інформації (пропущені або навпаки декілька разів відображені одні й ті ж самі суми визнаних доходів) відсутні.

Таблиця 3.23 – Робочий документ РД-7. Перевірка правильності визначення та відображення вирахувань, які зменшують суму доходу від реалізації готової продукції

Дата/ Номер рахунку - фактури	Сума визнаного доходу (кредит 701)	Вирахування, які зменшують суму визнаного доходу (дебет 701)						Відхилення
		За даними обліку			За даними аудиту			
		ПДВ	Акциз- ний податок	Інші	ПДВ	Акциз- ний податок	Інші	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Разом:								

*Джерело: розроблено автором*

*Примітка.* Виконана аудиторська процедура підтверджує записи за

дебетом рахунка 701, які відображають вирахування, які зменшують визнані доходи, одночасно перевіряється сума доходу, відповідно до якого виникають ці витрати, а також аудитор отримує впевненість у достовірності визначення дебетового обороту рахунку 701.

Таблиця 3.24 – Робочий документ РД-8. Перевірка правильності визначення чистого доходу від реалізації готової продукції за звітний період та достовірності відображення в регістрах обліку

Визначення чистого доходу від реалізації готової продукції						Відхилення
За даними обліку			За даними аудиту			
Журнал 6 (кредитовий оборот)	Відомість 6.1. (дебетовий оборот)	Сума чистого доходу	Журнал 6 (кредитовий оборот)	Відомість 6.1. (дебетовий оборот)	Сума чистого доходу	
1	2	3	4	5	6	7

*Джерело: розроблено автором*

*Примітка.* Виконавши якісно попередні аудиторські процедури, аудитор отримує достатні аудиторські докази правильності визначення основних показників (дохід, суми ПДВ, акцизного податку, інших витрат) для висловлення впевненості у достовірності визначення чистого доходу від реалізації готової продукції, який відображається у Звіті про фінансові результати.

Таблиця 3.25 – Робочий документ РД-14. Перевірка правильності і достовірності відображення доходу від реалізації готової продукції без укладання договорів у синтетичному обліку

№	Покупець	Рахунок - фактура		Вид ГП	Один. вим.	К-сть	Ціна один. вимір.	Вартість (ціна) готової продукції		
		номер	дата					Рахунок фактура (до сплати)	Банківська виписка (сплачена)	Відображена за кредитом рах.701
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Разом:		X	X	X	X	X	X			

Таблиця 3.26 – Робочий документ РД-19. Аналіз виявлених порушень і помилок при проведенні аудиторської перевірки

№	Виявлені помилки, порушення	Аудиторські докази				Оцінка порушення		Примітки
		Індекс РД	Рахунок обліку	Регістр обліку	Фінансова звітність	Од. вимір./к-сть	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Після виконання аудиторських процедур, їх аналізу, узгодженості виявлених помилок і порушень з керівництвом клієнта складається аудиторський звіт і підписується Акт виконаних робіт.

Запропонований процес аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції може бути використаний в практичній діяльності.

Таким чином, за результатами дослідження, проведеного в третьому розділі можна зробити наступні висновки.

За результатами аудиту, встановлено що фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції за 2019 р. та достовірно в усіх суттєвих аспектах 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.

В роботі запропоновано заходи щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент»:

- внести додатковий розділ до типової форми № М-20 «Умови визнання доходу від реалізації готової продукції», що дозволить мати інформацію про передачу ризиків, вигід, контролю щодо володіння готовою продукцією;

- для документального оформлення дотримання умови – отримання майбутніх економічних вигід, пропонуємо скласти форму для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції за поточний період, яка буде виконувати як інформаційну функцію та й контрольну;

- для посилення внутрішнього контролю обліку виконання договірних зобов'язань запропоновано обліковий реєстр – Книга обліку виконання договірних зобов'язань документ, основна мета, якого є контроль за виконанням договірних зобов'язань;

- для обліку та контролю за повнотою та достовірністю відображення визнаного доходу від реалізації готової продукції запропоновано Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та відображення в обліку і фінансовій звітності;

- для обліку та контролю вирахувань з доходу від реалізації готової продукції запропонована до використання Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- розроблено план, програму аудиту доходів від реалізації готової продукції та тест внутрішнього контролю;

- розроблено робочі документи з аудиту доходів від реалізації готової продукції, використання яких дозволить підвищити якість перевірки.

Результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктів господарювання, а також для розробки методики організації систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та проведення аудиторських перевірок доходів від реалізації готової продукції.

## ВИСНОВКИ

У дослідженні вирішено актуальну науково-прикладну проблему, що полягає в удосконаленні обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції. Одержані результати дають змогу зробити такі висновки:

1. Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності» доходи – збільшення економічних вигід вигляді надходження, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

За економічним змістом сутність категорії «реалізація продукції» характеризується кінцевим результатом роботи підприємства, виконання ним обов'язків перед споживачами та ступенем участі в задоволенні потреб ринку тощо. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з реалізацією виробленої продукції (робіт, послуг) іншим підприємствам і організаціям.

2. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає ПСБО 15 «Дохід». Згідно з яким дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінюванні доходу може бути достовірно визначеним.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх нижченаведених умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

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).

Для обліку доходів від реалізації Планом рахунків передбачено призначено 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності».

Рахунки 7-го класу відображають суму 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 (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати»;

- тимчасовими, що означає, що ці рахунки закриваються в кінці звітного періоду. Сальдо рахунків доходів закриваються через списання їх на рахунок 79 «Фінансові результати». Закривають рахунок щомісяця або по закінченні звітного періоду. Наступний звітний період рахунки доходів починають з нульового сальдо.

Звіт про фінансові результати є основним документом в якому відображається загальна сума отриманих доходів від реалізації готової продукції 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).

3. Головною метою аудиту доходів від реалізації готової продукції є встановлення достовірності оцінки, визнання, даних первинних документів



щодо визначення доходів, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів чинним нормативним актам.

Аудитор має право вибору методичних прийомів для використання в аудиті доходів від реалізації готової продукції, серед яких: обстеження, вибіркові спостереження; інвентаризація, комплексні та тематичні перевірки; експертиза, прийоми порівняльного і факторного аналізу, інформаційне моделювання; дослідження документації; службове розслідування, нормативно-правове регулювання.

Кінцевим етапом аудиту реалізації готової продукції є перевірка правильності визначення фінансового результату в регістрах синтетичного обліку та повноти його відображення у звітності. Аудитор має впевнитися у правильності розрахунку та своєчасності перерахування до бюджету усіх обов'язкових податків, зборів і платежів, які за чинним законодавством включаються до ціни реалізації.

Типовими помилка, які встановлюються при проведенні аудиту доходів від реалізації готової продукції, є наступні:

- неузгоджена кількість відвантаженої готової продукції за даними Книги складського обліку документам на відвантаження готової продукції;
- оцінка відвантаженої готової продукції не відповідає методу оцінки, вказаному в обліковій політиці підприємства;
- несвоєчасне відображення в обліку реалізованої готової продукції;
- відсутність дозволів на відвантаження готової продукції;
- відсутність належного аналітичного обліку доходів від реалізації готової продукції;
- невідповідність інформації про відвантаження готової продукції в облікових регістрах та в документах, які створюються на місцях виникнення операцій.

4. ТОВ «Спец тех постача та агроівент» знаходиться на території України в Запоріжжі. Для керівництва підприємством ТОВ «Спец тех постача та агроівент» призначається керівник комерційного напрямку. Основними видами діяльності підприємства є: виробництво абразивних виробів; виробництво вогнетривких виробів; виробництво керамічних покриттів і плит; виробництво цегли, черепиці та інших будівельних виробів з випаленої глини.

5. Облік доходів від реалізації готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є однією з найважливіших ділянок обліку, оскільки саме облікові дані використовуються для складання фінансової звітності, яка використовується користувачами для прийняття управлінських рішень.

Підставою для продажу готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент» є укладений договір (замовлення, угода) з покупцями. У договорах відображаються зобов'язання продавця (виконавця) про обсяги і терміни відвантаження продукції (товарів), виконання робіт (послуг) і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції (товарів). Особлива увага в договорах приділяється ціні товару, термінам поставки, порядку розрахунків, терміну оплати, оскільки ці умови договору є істотними й необхідні у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку.

Відпуск готової продукції покупцям на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» здійснюють за накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців. Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» підписується керівником підприємства та головним бухгалтером. Накладна завіряється печаткою ТОВ «Спец тех постача та агроівент».

6. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на

додану вартість, знижок тощо. По кредиту рахунку 791 бухгалтер ТОВ «Спец тех постача та агроівент» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку 791 при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

З метою оподаткування ПДВ при здійсненні операцій постачання готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент», оплата за які не відбулася, датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ вважається дата, на яку припадає початок передачі готової продукції покупцю або організації, яке здійснюватиме доставку покупцю цієї готової продукції будь-яким способом (перевезення, пересилання тощо). Отже, дата виникнення податкових зобов'язань з постачання готової продукції на ТОВ «Спец тех постача та агроівент» не залежить від дати переходу права власності на готову продукцію.

В структурі доходів ТОВ «Спец тех постача та агроівент» чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складає 100%. В 2018 р. дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зменшився на 344,3 тис. грн. (на 23%) у порівнянні з 2017 р. В 2019 році тенденція поведінки доходу залишилася та зменшення в абсолютних одиницях склало 356 тис. грн., що відповідає темпу зменшення 30,89%.

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «Спец тех постача та агроівент» розрахуватись за своїми боргами. Розраховані показники оцінки ліквідності показали: коефіцієнт поточної ліквідності впродовж досліджуваного періоду відповідає нормативному значенню при цьому збільшився з 1,007 до 1,49, що свідчить про збільшення платоспроможності та означає про позитивний напрямок змін в роботі ТОВ «Спец тех постача та агроівент». Також спостерігається стрімке зростання коефіцієнту швидкої ліквідності впродовж досліджуваного періоду, що свідчить про збільшення здатності підприємства розрахуватися

за своїми боргами не тільки грошовими коштами, але й за необхідності й іншими оборотними активами.

7. За результатами аудиту, встановлено що фінансова звітність за 2019 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції за 2019 р. та достовірно в усіх суттєвих аспектах 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.

8. В роботі запропоновано заходи щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції ТОВ «Спец тех постача та агроівент»:

- внести додатковий розділ до типової форми № М-20 «Умови визнання доходу від реалізації готової продукції», що дозволить мати інформацію про передачу ризиків, вигід, контролю щодо володіння готовою продукцією;

- для документального оформлення дотримання умови – отримання майбутніх економічних вигід, пропонуємо скласти форму для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції за поточний період, яка буде виконувати як інформаційну функцію та й контрольну;

- для посилення внутрішнього контролю обліку виконання договірних зобов'язань запропоновано обліковий регістр – Книга обліку виконання договірних зобов'язань документ, основна мета, якого є контроль за виконанням договірних зобов'язань;

- для обліку та контролю за повнотою та достовірністю відображення визнаного доходу від реалізації готової продукції запропоновано Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та відображення в обліку і фінансовій звітності;

- для обліку та контролю вирахувань з доходу від реалізації готової продукції запропонована до використання Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- розроблено план, програму аудиту доходів від реалізації готової продукції та тест внутрішнього контролю;

- розроблено робочі документи з аудиту доходів від реалізації готової продукції, використання яких дозволить підвищити якість перевірки.

Результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктів господарювання, а також для розробки методики організації систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та проведення аудиторських перевірок доходів від реалізації готової продукції.

## 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. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtkk.com.ua>.
3. 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>
4. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
5. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29.11.99 N 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
6. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ МФУ від 08.10.99 N 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://www.rada.zakon.ua>.
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 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>.
10. Абрамчук М.Ю., Гуменна Ю.Г., Тютюнник І.В., Рубанов П.М. Фінансовий облік : конспект лекцій. Суми: Сумський державний університет, 2019. 395 с.

11. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. 336 с.
12. Білик М.С., Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2008. 618 с.
13. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за редакцією Р.Л. Хом'яка. Львів: «Інтелект-Захід», 2014. 728 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. ВНЗ. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
15. Гамова О. В., Козачок І. А., Бортник Г. О. Розробка програми аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві. *Агросвіт*. 2019. № 4. С. 24–31. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.24.
16. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ. Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
17. Гордієнко Н.І, Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит: методика і організація: навчальний посібник. Харків: ХНАМГ, 2016. 294 с.
18. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Київ: А.С.К., 2012. 266 с.
19. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібник. Київ: Т-во «Знання», 2001. 363 с.
20. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції. Наукове видання. Житомир: ПП «Рута», 2010. 432 с.
21. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: навчальний посібник. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2006. 1024 с.
22. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. Фінансовий облік : підручник. 4-те вид. [доп. і перероб.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 451 с.
23. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
24. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

25. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
26. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
27. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник. 3-тє вид., перероб і допов. Київ: ЦНЛ, 2009. 670 с.
28. 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.
29. 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.
30. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
31. Маркус О. В. Особливості організації обліку процесу реалізації готової продукції за національними стандартами. Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. 2014. Вип. 26. С. 350-357.
32. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.
33. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. *Економічний вісник Донбасу*. Луганськ, 2012. Вип. 1(27). С. 150–155.



34. Меліхова Т.О. Економічне обґрунтування підвищення ефективності зовнішнього аудиту податків. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2010. № 2. С. 131–135.
35. 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. DOI: 10.32702/2306-6814.2019.4.54
36. Мельник Т. Г. Облік, аналіз та аудит праці і її оплати : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 . Київ, 2006. 20 с.
37. Нападовська Л.В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 735 с.
38. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.
39. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник та ін. 6-те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
40. Подмешальська Ю. В., Максимова К. С. Удосконалення методики аудиту дебіторської заборгованості. *Агросвіт*. 2019. № 5. С. 83–91. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.5.83.
41. Подмешальська Ю. В., Свеженцова А. С. Удосконалення методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 72–79. DOI: 10.32702/2306-6814.2019.4.72.
42. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Ковалик М. Д. Удосконалення методики аудиту операцій з грошовими коштами у касі підприємств. *Економіка та держава*. 2019. № 1. С. 114–121. DOI: 10.32702/2306-6806.2019.1.114.
43. Подолянчук О.А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації. *Збірник наукових праць таврійського державного агротехнологічного*

університету (*Економічні науки*). Мелітополь: Мелітопольська типографія «Люкс», 2010. №3 (11). 530 с.

44. Прокопенко А.Ю. Актуальні аспекти обліку доходів від реалізації готової продукції. *Матеріали круглого столу «Дискусійні питання з теорії та практики сучасної експертизи»*, 24 листопада 2020 року. Запоріжжя: ЗНУ, С. 115 – 118.

45. Прокопенко А.Ю., Подмешальська Ю.В. Удосконалення обліку та аудит доходів від реалізації готової продукції в умовах використання інформаційних систем обліку. *Агросвіт*. 2021. № 1 (подана до друку).

46. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.

47. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. Київ. КНЕУ, 2003. 380 с.

48. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ. КНЕУ, 2004. 412 с.

49. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік :навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2012. 647 с.

50. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія. Київ: НАУ, 2010. 330 с.

51. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2015. 322 с.

52. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 380 с.

53. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.

54. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2000. 260 с.

55. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. Київ: А.С.К., 2012. 784 с.

56. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
57. Фаріон І. Д., Перезовова І. В. Організація обліку, контролю й аналізу: навчальний посібник. Тернопіль: Економічна думка, 2007. 714 с.
58. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник. Львів: «Інтелект-Захід», 2009. 1088 с.
59. Чабанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. Київ: Видавничий центр «Академія», 2012. 672 с.
60. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит: навч. посібник. Київ: Міленіум, 2002. 466 с.
61. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015», 2016. 224 с.