

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

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

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Удосконалення організації обліку на внутрішнього контролю підприємств з релігійними цінностями ТОВ "Таріорчевський комплекс", Воєна"

Виконав: студент 2 курсу, групи 8. 0719 013
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми стороння
(код і назва освітньої програми)

спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

Шевцьова О.О.
(ініціали та прізвище)

Керівник Ю.Є.М. проф. Шкодринська А.П.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

Рецензент Ю.Є.М. проф. Курбська Г.О.
(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	Можорельо А.П.		
2	Можорельо А.П.		
3	Можорельо А.П.		

7. Дата видачі завдання 28.05.2020

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Студент

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

Керівник роботи (проекту)

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

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

(підпис)Терехов П.В.
(ініціали та прізвище)

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В наш час господарська діяльність будь-якого підприємства пов'язана зі взаємодією з іншими фізичними та юридичними особами. Під час реалізації готової продукції або надання робіт чи послуг підприємство виконує роль кредитора. У випадку, коли дебіторська заборгованість може бути погашена за рахунок резерву сумнівних боргів – діяльність підприємства можна вважати нормальною, про те, якщо величини резерву не вистачає – це свідчить про явні недоліки в обліку або внутрішньому контролі на підприємстві. Тому підприємцям слід приділяти неабияку увагу розрахункам з дебіторами та обліку їх заборгованості, а особливо в умовах пандемії, коли більшість підприємств перебувають на межі банкрутства.

Недосконала розробленість теоретично-правового регулювання обліку дебіторської заборгованості приводить до відображення недостовірної інформації. Наявність помилок в обліку та внутрішньому контролі приводить до появи значної кількості безнадійної заборгованості, результатом чого може бути ліквідація підприємства.

Проблематиці оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами присвячені роботи багатьох вчених. Окремо слід виділити роботи таких вчених, як Виноградова М.О., Жидєєва Л.І., Кириленко Є.А., Кулаковська Л.П., Макаренко А.П., Меліхова Т.О. та інші.

Незважаючи на таку кількість робіт присвячених даній тематиці, питання обліку, оподаткування та внутрішнього контролю дебіторської заборгованості потребує подальшого дослідження, що послугувало вибору теми дипломної роботи.

Зв'язок з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізького національного університету до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту «Теоретико-методичні та практичні

підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (15-ДВ 20). Зокрема автором запропоновано удосконалення оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на підприємстві.

Метою роботи є узагальнення та систематизація методологічних підходів обліку, оподаткування та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола» та розробка рекомендацій для їх удосконалення.

Для досягнення мети були поставлені та вирішені такі завдання:

- дослідження теоретико-методологічних аспектів оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами;
- надання загальної характеристики діяльності та організаційної структури ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола»;
- дослідження обліку та оподаткування розрахунків з дебіторами на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола»;
- проведення фінансового аналізу господарської діяльності ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола»;
- дослідження системи внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола»;
- надання рекомендацій для удосконалення оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола».

Об'єктом дослідження є процеси оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола».

Предметом дослідження є методологічні та практичні аспекти оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі магістра для виконання поставлених завдань використовувались загальні наукові (аналіз,

спостереження, порівняння, синтез та узагальнення) та спеціальні (суцільні спостереження та зіставлення облікових реєстрів аналітичного та синтетичного обліку) методи дослідження.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні документи з ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності дебіторської заборгованості, наукові праці вітчизняних вчених з питань розрахунків з дебіторами, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що були отримані в результаті проходження переддипломної практики на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола».

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає в удосконаленні процесів обліку, оподаткування та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола» до найбільш важливих слід віднести:

- удосконалення методичних підходів оподаткування, обліку розрахунків з дебіторами на підприємстві шляхом застосування субрахунків третього порядку до рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», а також до рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», що дасть змогу удосконалити методику обліку розрахунків з дебіторами, а також систематизувати нарахування і контролювати процес обліку та запобігти виникненню безнадійної заборгованості;

- удосконалення форм документального забезпечення, а саме: відомість з відображення поточної (довгострокової заборгованості), форми Акт-претензії, форми реєстру з податку на додану вартість, що дасть змогу підвищити контроль за розрахунками з дебіторами;

- удосконалення методичних підходів до внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами, шляхом використання удосконаленого тесту оцінки внутрішнього контролю, загального плану та програми внутрішнього контролю, а також робочих документів до неї, що надасть

змогу своєчасно виявити порушення, якісно проводити внутрішній контроль розрахунків з дебіторами, що приведе до ефективнішої роботи підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає у впровадженні наданих рекомендацій для удосконалення оподаткування, обліку та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами у діяльність ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола» (довідка про впровадження № 32 від 20.11.2020 р.).

Апробація наукових досліджень. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на Круглому столі «Актуальні проблеми проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз та правові шляхи їх вирішення» (29 квітня 2020 року м. Запоріжжя).

Основні пропозиції автора щодо удосконалення обліку та внутрішнього аудиту розрахунків з дебіторами знайшли відображення у статті

Левитська Д.Ю., Макаренко А.П. «Удосконалення обліку та внутрішнього аудиту розрахунків з дебіторами на торговельних підприємствах» Інвестиції: практика та досвід. 2021. №1 (подано до друку).

Структура та обсяг магістерської роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновку, списку використаної літератури та додатків. Роботу виконано на 119 сторінках, друкованого тексту, містить 46 таблиць, 5 рисунків та 4 додатки.

1. ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ

1.1 Законодавчо-нормативна база обліку розрахунків з дебіторами

Під нормативною базою розуміють правові акти та норми, що регламентують ведення бухгалтерського обліку. До таких документів відносяться Кодекси та Закони України, Постанови Кабінету Міністрів та інші нормативні документи. Кожен із цих документів містить у собі інформацію що стосується ведення та відображення обліку, оподаткування господарських операцій та взаємовідносинах між юридичними та фізичними особами.

Нормативними документами, що містять у собі правила регулювання відносин, що виникають у різних сферах господарської діяльності є Кодекси України. Кодекси, які регулюють відносини при розрахунках з дебіторами наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Кодекси, які регламентують відносини з дебіторами

№	Кодекс	Значення
1	«Податковий Кодекс України» [11]	Містить у собі правила для справлення податків та зборів
2	«Цивільний Кодекс України» [19]	Регулює відносини у кожній сфері законодавства (сімейні, природні, трудові, тощо).

Наступною, не менш важливою ланкою нормативної бази у яких зазначено основні засади дебіторської заборгованості та обліку в цілому є Закони України. Їх перелік наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2–Закони України, що регламентують ведення бухгалтерського обліку

№	Закони України	Їх значення
1	2	3
1	«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15]	Прописує основні вимоги для визначення облікової політики на підприємстві, регламентує правила ведення бухгалтерського обліку та відображення даних у фінансовій звітності
2	«Про захист прав споживачів» [17]	Регулює відносини між постачальниками/виробниками/виконавцям и товарів, робіт чи послуг та їх споживачами.
3	«Про відновлення платоспроможності боржника або визначення його банкрутом» [16]	Допомагає досягти консенсусу між підприємствами, щодо заборгованості одного з них, за для подальшого можливого партнерства.

Постанови Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) відіграють не менш важливу роль у роз’ясненні з обліку, оскільки виконують роль проектів, спрямованих на її достовірність. Так, для відображення дебіторської заборгованості використовуються постанови, що наведено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Постанови КМУ для відображення дебіторської заборгованості

№	Постанови КМУ	Значення
1	2	3
1	«Про результати суцільної інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості» [17]	У цій постанові йдеться мова про розповсюджені причини виникнення заборгованостей та запропоновані засоби їх скорочення.

Також процес обліку здійснюється на основі певних стандартів, як міжнародних, так і національних. Різниця між ними полягає у тому, що Національні Положення (Стандарти) Бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО або П(С)БО) дають більш чіткі та конкретні поняття (кожне положення відповідає окремій сфері бухгалтерського обліку), а Міжнародні

Стандарти Бухгалтерського Обліку (далі – МСБО) надають загальні поняття. У таблиці 1.4 наведено П(С)БО, що регламентують бухгалтерський облік у розрізі дебіторської заборгованості, та їх порівняння з МСБО.

Таблиця 1.4 – Порівняльний аналіз визначень дебіторської заборгованості П(С)БО та МСБО

№	Умови порівняння	П(С)БО	МСБО
1	2	3	4
1	Визнання активом	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [12]: – коли є ймовірність отримання у майбутньому економічних вигод; – сума заборгованості на певну дату.	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» [6]; МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [7]: – замість поняття «дебіторська заборгованість» використовують «фінансовий актив». Під цим поняттям розуміють кошти, отримані за товари, роботу або послугу.
2	Визнання доходу	П(С)БО 15 «Дохід» [13]: – сума може бути достовірно визначена; – є впевненість у збільшення економічних вигод; – після реалізації підприємство не здійснює контроль за продукцією.	МСБО 18 «Дохід» [5]: – сума може бути достовірно оцінена; – є ймовірність економічних вигод; – підприємство не контролює продукцію після її реалізації.
3	Класифікація	П(С)БО 10: – поточна дебіторська заборгованість; – довгострокова дебіторська заборгованість.	МСБО 39: – ініційована (та, що надається у позику); – неініційована (утримується до моменту погашення)

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4
4	Оцінка та відображення у балансі	П(С)БО 10; НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [9]; П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва» [14]: точна заборгованість ініюється за чистою вартістю алізованої продукції та дображається у балансі у зділі «Оборотні активи»; – довгострокова оцінюється за теперішньою вартістю (тією, на які нараховуються відсотки) та відображається у «Необоротних активах» у балансі.	МСБО 39; МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [4]: – після визнання активом оцінюється за амортизованою вартістю; – у звітності не вимагають відображення дебіторської заборгованості, на відміну від величини резерву сумнівних боргів.
5	Величина резерву сумнівних боргів	П(С)БО 10: – за допомогою коефіцієнта сумнівності; – абсолютної суми сумнівності заборгованості	Міжнародні стандарти не передбачають методи визначення величини резерву сумнівних боргів.

Наведений аналіз стандартів бухгалтерського обліку свідчить, що більш детально облік дебіторської заборгованості наведено у Національних положеннях. Єдиною спільною рисою між національними та міжнародними положеннями ми вбачаємо визнання доходу. На нашу думку, для повноти відображення питань, що стосуються обліку дебіторської заборгованості та їх вирішень, необхідно запозичити теорію та практику міжнародного досвіду.

Останніми у переліку нормативних документів зазначимо ті, які є необхідними, але на кожному підприємстві вони застосовуються спираючись на специфіку їх роботи. До таких документів відносяться:

– План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10];

- Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [1];
- Інструкція «Про службові відрядження в межах України та за кордон» [2];
- Наказ «Про облікову політику».

Здатність спеціалістів орієнтуватись в цих документах та комбінувати ці знання надасть змогу своєчасно попереджати виникнення безнадійної заборгованості та подальше планування оборотності активів для забезпечення нормальної операційної діяльності підприємства.

1.2 Методологічні підходи оподаткування та обліку розрахунків з дебіторами

Вирішення питань пов'язаних з розвитком дебіторської заборгованості є одним з головних питань для кожного підприємства, а особливо на торгівельних підприємствах, адже вони залежать від доходу з реалізації товарів.

Основним документом, що розкриває суть дебіторської заборгованості є П(С)БО 10 «Дебіторської заборгованості». Відповідно до цього положення, дебіторська заборгованість – це сума грошових коштів, яку клієнт винен постачальнику на певну дату за поставлені товари або виконану роботу. Якщо у майбутньому є ймовірність надходження економічних вигод, така заборгованість визнається активом [12].

При обліку та контролі дебіторської заборгованості велику увагу слід приділити класифікації. Правильна класифікація надасть можливість достовірного відображення даних у бухгалтерському та податковому обліку, достовірної оцінки заборгованості та прийняття рішення для її вчасного

погашення. На рисунку 1.1 зображено класифікацію дебіторської заборгованості.

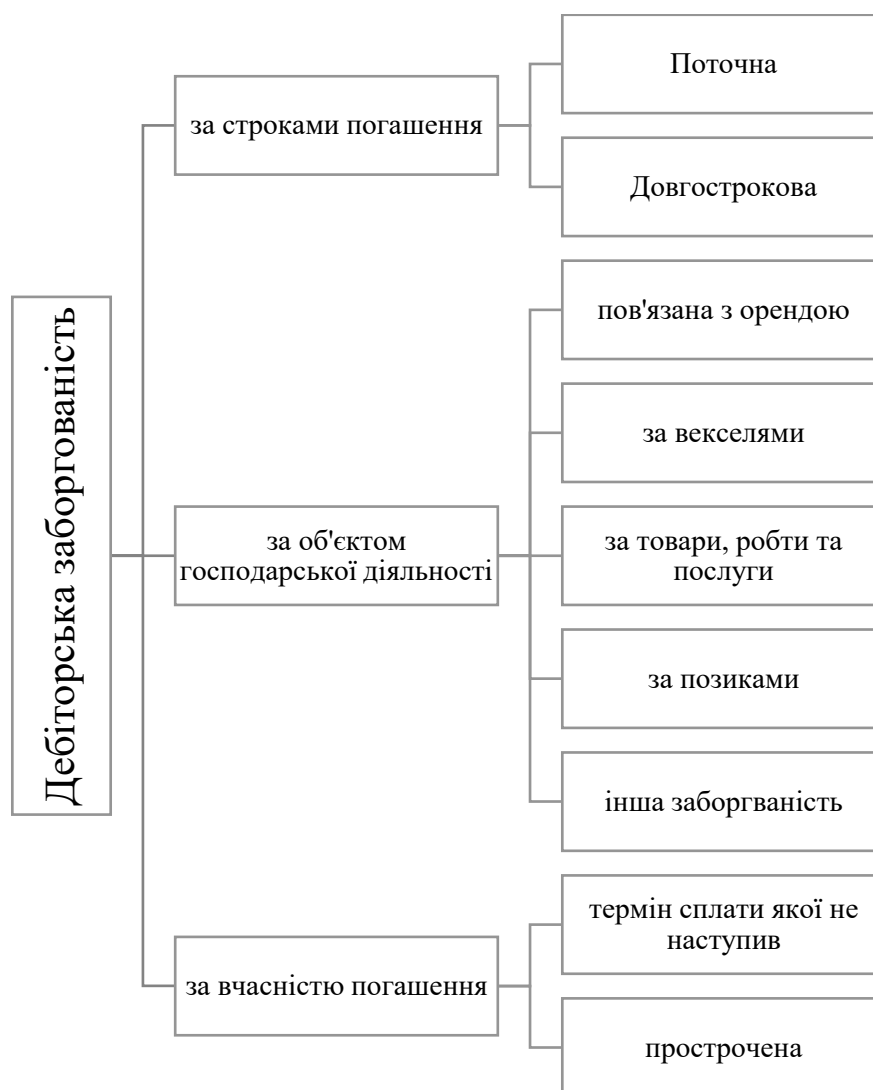


Рисунок 1.1 – Класифікація дебіторської заборгованості

Джерело: доопрацьовано автором на підставі[12]

Згідно першого критерію існують два види заборгованостей:

- Поточна – заборгованість, яку необхідно сплатити протягом 12-ти місяців або яка виникла у ході нормального операційного циклу;
- Довгострокова – заборгованість, строк погашення якої сягає більше року, та яка не виникає в ході нормального операційного циклу підприємства.

Щодо цих двох визначень ми маємо деякі сумніви. Згідно думки аудитора Віктора Сафінського, ці визначення є досить розмитими. Так наприклад, для визначення дебіторської заборгованості поточною, необхідно відповідати хоча б одній умові (погашення протягом 12-ти місяців або виникнення в ході нормального операційного циклу), у свою чергу для визнання заборгованість довгостроковою, необхідно відповідати двом умовам [41].

Розглянемо ці визначення більш детально. Як нам відомо, у нормативно-правових документах відсутнє поняття «нормальний операційний цикл», про те ми маємо визначення понять «операційна діяльність» та «операційний цикл». Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, або та, що не відноситься до інвестиційної або фінансової;
- Операційний цикл – проміжок часу від придбання запасів та отримання грошових коштів за реалізацію виготовлених з них товарів [8].

Отже, ми бачимо, що жодне з цих визначень не прив'язує нас до якихось часових рамок. Звідси виникає питання «Чому для поточної та довгострокової заборгованостей використовують проміжок часу саме у розмірі 12-ти місяців?».

У своїй статті «Критерії розподілу дебіторської заборгованості» Сафінський вважає, що відповідь криється саме у їх відношенні до складу активів [41].

Відповідно до умов НП(С)БО 1 «Загальні умови до фінансової звітності» поточна дебіторська заборгованість записується у балансі в розділі оборотних активів, а довгострокова – у складі необоротних. У цьому ж положенні зазначено, що оборотні активи – це активи, які використовуються протягом операційного циклу або 12-ти місяців. Отже, виходячи з даного визначення, можна зробити висновок, що дійсно більш за

все часові рамки поточної та довгострокової заборгованостей у розрізі строку оплати більше або менше 12-ти місяців зумовлене саме їх відношенням до складу активів, про те це лише за тих умов, що операційна діяльність підприємства сягає саме 12 місяців. Як діяти у випадку, коли операційних цикл дещо більше ніж рік, невідомо. На мою думку класифікація заборгованості за терміном їх погашення до кінця не розкрито.

Згідно П(С)БО 10, поточна заборгованість оцінюється за первісною вартістю у випадку визнання доходу від реалізації. Якщо платіж за товари відстрочено, то дебіторська заборгованість визначається як різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів за поставлені товари.

У випадку, коли поточна заборгованість є фінансовим активом, вона оцінюється за чистою реалізаційною вартістю, для визначення якої необхідно обчислити суму резерву сумнівних боргів [49].

Протягом своєї діяльності підприємства стикаються з ситуаціями, коли вони не впевнені у погашенні боргу, а тому таку заборгованість називають сумнівною. Коли ж навпаки, впевнені у її непогашенні або строк позовної давності якої вже минув – її називають безнадійною.

Враховуючи те, що при списанні безнадійної заборгованості підприємство зазнає значних витрат, для уникнення їх різкого зростання формують резерв сумнівних боргів. У випадку його формування значно збільшується дійсний результат від реалізації, через що бажано заборгованість визнавати сумнівною з моменту визнання доходу від реалізації. У баланс заборгованість записують без врахування суми резерву сумнівних боргів.

Відповідно до П(С)БО 10, резерв сумнівних боргів нараховується двома методами:

- Метод «абсолютної суми»;
- Метод використання коефіцієнта сумнівності.

Визначення величини резерву сумнівних боргів шляхом «абсолютної суми» передбачає аналіз платоспроможності покупців. У такому випадку необхідно підсумувати сумнівну заборгованість окремих дебіторів, що і буде дорівнювати сумі резерву сумнівних боргів. Коефіцієнт платоспроможності розраховується за наступною формулою:

$$K_{\text{плат}} = \text{ПЗ} \div \text{ОА}, \quad (1.1)$$

де $K_{\text{плат}}$ – коефіцієнт платоспроможності;

ПЗ – поточні зобов'язання;

ОА – оборотні активи.

У разі, якщо коефіцієнт більше або дорівнює 1, то резерв не створюється, але якщо коефіцієнт менше 1 – резерв нараховується у розмірі відсотка дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена.

Метод використання коефіцієнту сумнівності передбачає його розрахунок трьома способами:

1) Спосіб «питомої ваги в чистому доході»

Величина резерву сумнівних боргів розраховується шляхом визначення питомої ваги безнадійних заборгованостей у сумі чистого доходу, лише за умови подальшої сплати за обраний період.

Величина резерву сумнівних боргів способом «питомої ваги в чистому доході» розраховується за формулою:

$$\text{РСБ} = K_{\text{с}} \times \text{ЧД}, \quad (1.2)$$

де $K_{\text{с}}$ – коефіцієнт сумнівності;

ЧД – чистий дохід.

У даному випадку коефіцієнт сумнівності розраховується за формулою:

$$K_c = \text{БДЗ}_{\text{п}} \div \text{ЧД}_{\text{п}}, \quad (1.3)$$

де $\text{БДЗ}_{\text{п}}$ – сума визнаної безнадійної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію, роботи та послуги у межах періоду спостереження;

$\text{ЧД}_{\text{п}}$ – чистий дохід у межах періоду спостереження.

Важливо пам'ятати, що однією з умов розрахунку величини резерву за цим способом є чистий дохід саме від реалізації продукції, тому необхідно враховувати заборгованість за реалізовану продукцію.

При використанні даного методу резерв сумнівних боргів створюється шляхом сумування резерву сумнівних боргів на початок періоду та того, що створено у звітному періоді [20].

2) Спосіб «класифікації дебіторської заборгованості»

За допомогою цього способу резерв визначається шляхом класифікації заборгованості за строками непогашення за формулою:

$$\text{РСБ} = K_c \times \text{ДЗ}_{\text{к}}, \quad (1.4)$$

де $\text{ДЗ}_{\text{к}}$ – залишок заборгованості певної суми на кінець досліджуваного періоду.

У даному випадку коефіцієнт сумнівності визначається за допомогою відношення суми дебіторської заборгованості до відповідної групи в залежності від періоду несплати. Розподіл груп наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Розподіл дебіторської заборгованості на групи в залежності від періоду несплати

№	Група	Період несплати
1	Перша група	Від 0 до 3-х місяців
2	Друга група	Від 3-х до 6-ти місяців
3	Третя група	Від 6-ти до 9-ти місяців
4	Четверта група	Від 9-ти до 12-ти місяців

Крім того для формування розподілу можна використовувати дані що наведену розділі ІХ «Дебіторська заборгованість» Приміток до річної звітності (форма №5),їх наведено у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Розподіл дебіторської заборгованості на групи відповідно до форми №5

№	Група	Період несплати
1	Перша група	До 12-ти місяців
2	Друга група	Від 12-ти до 18-ти місяців
3	Третя група	Від 18-ти до 36-ти місяців

Метод «класифікації дебіторської заборгованості» включає в себе два варіанти визначення коефіцієнту сумнівності.

2.1) Шляхом визначення питомої ваги сум списаної безнадійної заборгованості та заборгованості на кінець попереднього місяця:

$$K_c = \left(\sum_{i=1}^n \frac{БДЗ_i}{ДЗ_{пi}} \right) \div n, \quad (1.5)$$

де БДЗ_i – списана безнадійна собівартість певної групи за і-тий місяць у вибраному періоді для спостереження;

ДЗ_{пi} – залишок дебіторської заборгованості на початок вибраного місяця (кінець попереднього) досліджуваного періоду;

n – кількість місяців в досліджуваному періоді.

2.2) Шляхом розрахунку середньої питомої ваги безнадійної заборгованості, що входить до складу дебіторської заборгованості

$$K_c = \sum БДЗ_i \div \sum ДЗ_{пi}, \quad (1.6)$$

де $\sum БДЗ_i$ – сума списаної дебіторської заборгованості певної групи, що входила в сальдо дебіторської заборгованості на дату балансу;

$\Sigma ДЗ_{ni}$ – сальдо дебіторської заборгованості певної групи на дату балансу у періоді спостереження.

3) Спосіб «середньої питомої ваги», який розраховується за формулою:

$$РСБ = ДЗ_k \times K_c, \quad (1.7)$$

де $ДЗ_k$ – залишок дебіторської заборгованості на кінець звітнього періоду.

За цим способом коефіцієнт сумнівності вираховуватиметься шляхом визначення питомої ваги між сумами списаної дебіторської заборгованості за період спостереження та сумами заборгованості на початок кожного року у періоді, що спостерігається:

$$K_c = \Sigma БДЗ_i \div \Sigma ДЗ_{ni}, \quad (1.8)$$

де $БДЗ_i$ – сума списаної дебіторської заборгованості, що входила до складу сальдо дебіторської заборгованості на початок року у спостерігаємому періоді;

$ДЗ_{ni}$ – сальдо дебіторської заборгованості на початок року періоду спостереження.

Слід зазначити, що дана формула схожа на другий варіант способу «класифікації дебіторської заборгованості». Різниця між ними полягає у тому, що розрахунок коефіцієнту сумнівності способом «середньої питомої ваги» не потребує групування заборгованості за строками непогашення, а період спостереження сягає від 3-х до 5-ти років [20].

Дуже важливим у відображенні дебіторської заборгованості є документальне підтвердження операцій. У таблиці 1.7 наведено документи, які відображають факт формування дебіторської заборгованості [36].

Таблиця 1.7 – Документи, що відображають факт формування дебіторської заборгованості

№	Документи	Значення документів
1	2	3
1	<ol style="list-style-type: none"> 1. Видаткова накладна 2. Акт прийнятих товарів 3. Товарно-транспортна накладна (далі – ТТН) 4. Договір про реалізацію товару, виконаних робіт та наданих послуг 5. Розпорядження відділу збуту 	<p>Підтверджують факт поставки товарів, робіт чи надання послуг.</p> <p>Підтвердженням отримання робіт та згоди з умовами поставки є підписи як з боку замовника так і з боку виконавця.</p> <p>Якщо мова йде про поставку, то також повинен бути підпис особи, яка приймає товар.</p>
2	<ol style="list-style-type: none"> 1. Прибутковий касовий ордер (далі – ПКО) 2. Платіжні доручення 3. Виписка банку 	<p>Підтверджують факт повного або часткового погашення заборгованості</p>
3	<ol style="list-style-type: none"> 1. Заява працівника на відрядження 2. Наказ «Про направлення на відрядження» 3. Видатковий касовий ордер (далі – ВКО) 4. Звіт про використання коштів наданих під звіт 5. Документи, що підтверджують цільове використання наданих під звіт коштів 	<p>Використовуються у випадку направлення працівника у відрядження.</p> <p>У видатковому ордері зазначено суму, сяку надано працівнику під звіт.</p> <p>У звіті про використання коштів працівник зазначає скільки він витратив та залишок коштів (або суму нестачі), на обороті звіту зазначає на які цілі витратив. Обов'язково для підтвердження усіх зазначених витрат до звіту додаються супровідні документи</p>

У бухгалтерському обліку, для відображення дебіторської заборгованості, використовують наступні рахунки та субрахунки:

- 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»;
- 34 «Короткострокові векселі одержані»;

- 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;
- 38 «Резерв сумнівних боргів»;
- 94 «Інші витрати операційної діяльності» (а саме субрахунок 944 «Сумнівні та безнадійні борги»).

Призначення і порядок ведення цих та інших рахунків бухгалтерського обліку встановлено у Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [1]. Згідно цієї інструкції рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» визнається активним рахунком. За дебетом відображається формування довгострокової заборгованості, по кредиту – її погашення.

Рахунок 18 має наступні субрахунки:

- 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»;
- 182 «Довгострокові векселі одержані»;
- 183 «Інша дебіторська заборгованість»;
- 184 «Інші необоротні активи» [1].

Типову кореспонденцію з обліку довгострокової дебіторської заборгованості наведено у таблиці 1.8.

Таблиця 1.8 – Кореспонденція обліку довгострокової дебіторської заборгованості

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Передано у фінансову оренду основні засоби або інші необоротні матеріальні активи	181	712

Продовження таблиці 1.8

1	2	3	4
2	Нарахована сума податкового зобов'язання	712	641
3	Одержано довгостроковий вексель від покупців	182	36
4	Видано довгострокову позику	183	30,31
5	Погашено дебіторську заборгованість по фінансовій оренді, векселях одержаних та довгострокових позиках	30,31	181,182,183
6	Відображено суму неповерненої довгострокової позики у разі звернення до суду	374	183
7	Утримано кошти в рахунок погашення дебіторської заборгованості за виданими позиками	661	183
8	Списано безнадійну довгострокову заборгованість за рахунок резерву сумнівних боргів	38	183
9	Погашено неповернену суму за рахунок нерозподіленого прибутку	443	183

Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором окремо, окремо за видами заборгованості, терміном виникнення та її погашення. У балансі відображаються в розділі «Необоротні активи» у рядку за кодом 1040 «Довгострокова дебіторська заборгованість» [30, 39].

Рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані» на якому ведеться заборгованість покупців за рахунок векселя є активним рахунком. По дебету відображаються операції з отриманням векселів, по кредиту – погашення кредиторської заборгованості векселем тощо.

Рахунок 34 має наступні субрахунки:

- 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті»;
- 342 «Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті» [1].

Типову кореспонденцію заборгованості, що спричинена вексями, наведено у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 – Облік поточної заборгованості за вексями одержаними

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображення дохід від реалізації готової продукції	361	701
2	Нараховано податкові зобов'язання	701	641
3	Списано собівартість реалізованих товарів	901	20
4	Отримано короткостроковий вексель у забезпечення дебіторської заборгованості	34,182	36
5	Одночасно на суму дисконту	36	69
6	Погашено вексель грошовими коштами	30,31	34,182
7	Відображення собівартості реалізованого короткострокового векся	971	34
8	Відображення нарахованих відсотків за використання векселів	373	732
9	Відображено дохід за отриманими відсотками	69	732

Використання векселів передбачає нарахування відсотків за їх використання. Нарухування здійснюється за формулою:

$$S = S_n \times ((d \times r) \div (100\% \times n)), \quad (1.9)$$

де S – відсотки по вексям;

S_n – номінальна вартість векся;

d – кількість днів починаючи з дня нарахування відсотків до дня платежу;

r – відсоткова ставка за вексями;

n – кількість днів у році.

Аналітичний облік заборгованості, за вексями ведеться у Журналі 3, Відомості 3.4 за кожним вексям окремо. У балансі відображається за рядком 1120 «Векселі одержані» [30, 39].

Згідно Інструкції про використання плану рахунків, рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» це активний рахунок на якому зберігається інформація про розрахунки з покупцями та замовниками за надані їм товари, роботи та послуги. За дебетом рахунку відображається реалізація товарів, робіт та послуг, а по кредиту – погашення їх заборгованості.

Рахунок 36 має наступні субрахунки:

- 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;
- 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ» (промислово-фінансової групи);
- 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» [30, 17] .

Бухгалтерський облік поточної дебіторської заборгованості наведено у таблиці 1.10.

Таблиця 1.10 – Облік розрахунків з покупцями та замовниками

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції	361	701
2	Нараховано податкове зобов'язання	701	641
3	Списано собівартість реалізованих товарі	901	20
4	Погашено поточну заборгованість грошовими коштами	30,31	36
5	Погашено заборгованість взаєморозрахунками	63,685	36
6	Покупцям надана знижка, або повернуто браковану продукцію	704	36
7	Відображено операційні та неопераційні витрати від зміни курсу валюти	974	36

Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором окремо, за видами заборгованості та за терміном її виникнення та погашення. Дані записуються до Журналу 3, Відомості 3.1. До балансу дані поточної заборгованості

записуються у рядок 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботу та послуги». [35, 39]

Як зазначалось раніше, для підприємства, а точніше для його фінансового становища, дуже важливим є наявність резерву сумнівних боргів та відсутність безнадійної заборгованості.

Облік резерву сумнівних боргів ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Згідно з Інструкцією про застосування цей рахунок є контрактивним (вважається активним, про те працює як пасив). По дебету відображаються списання сумнівної заборгованості, а по кредиту – формування резерву сумнівних боргів.

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» містить інформацію про витрати операційної діяльності, за винятком адміністративних, виробничих, витрат на збут та собівартості реалізованих товарів. Цей рахунок є активним, тому по дебету відображаються нараховані витрати, а по кредиту – їх списання.

Рахунок 94 має наступні субрахунки:

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності» [36, 17].

Операції, які пов'язані з формуванням резерву сумнівних боргів наведено у таблиці 1.11, а ті, що з виникненням безнадійних боргів – у таблиці 1.12.

Таблиця 1.11 – Кореспонденція операцій пов'язаних зі створенням резерву сумнівних боргів

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції	361	701
2	Нараховано податкові зобов'язання	701	641
3	Списано собівартість реалізованих товарів	901	20
4	Дебіторську заборгованість визнано сумнівною	944	38
5	Сумнівну заборгованість визнано безнадійною	38	361
6	Списання безнадійної заборгованості	071	-
7	Відображено на позабалансовому рахунку безнадійну заборгованість та виплачено її суму	-	071
8	Списано невикористаний резерв сумнівних боргів	38	719
9	Списано резерв сумнівних боргів з дебіторської заборгованості	38	716

Аналітичний облік резерву сумнівних боргів ведеться у Журналі 3. У балансі величина резерву сумнівних боргів зменшує розмір дебіторської заборгованості за рядком 1125 [35, 39].

Таблиця 1.12 – Операції пов'язані з визнанням дебіторської заборгованості безнадійною без створення резерву сумнівних боргів

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції	361	701
2	Нараховано податкове зобов'язання	701	641
3	Списано собівартість реалізованих товарів	901	20

Продовження таблиці 1.12

1	2	3	4
4	Сумнівну заборгованість визнано безнадійною	944	361
5	Списано безнадійну собівартість	071	-

Аналітичний облік інших операційних витрат ведеться у Журналі 5 за розділом III. Суму витрат записують до Звіту про фінансові результати у рядку 2180 «Інші операційні витрати» [36, 39].

У випадку, коли під «розрахунками з дебіторами» мають на увазі розрахунки пов'язані з відрядженням та використовують рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Згідно Інструкції, рахунок 37 вважається активним. По дебету рахунка відображається нарахування заборгованості за претензіями, виданими авансами та іншими видами, по кредиту – її списання. Він має наступні субрахунки:

- 371 «Розрахунки за виданими авансами»;
- 372 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;
- 374 «Розрахунки за претензіями»;
- 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;
- 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;
- 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»;
- 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»;
- 379 «Розрахунки за операціями з деривативами» [36, 17].

Типову кореспонденцію розрахунків з іншими дебіторами наведено у таблиці 1.13

Таблиця 1.13 – Типова кореспонденція розрахунків з іншими дебіторами

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3	4
Розрахунки за виданими авансами			
1	Виплачено аванс постачальникам	371	30,31
2	Одержано товарно-матеріальні цінності	15,20,22	63
3	Нараховано ПДВ	641	63
4	Відображено взаємозалік заборгованості	63	371
5	Повернено аванс	30,31	371
Розрахунки з підзвітними особами			
1	Видана з каси готівка під звіт	372	30
2	Придбано товарно-матеріальні цінності	15,20,22	372
3	Підзвітною особою сплачено витрати на збут	93	372
Розрахунки за претензіями			
1	Пред'явлено претензію за неякісні товари	374	63
2	Нараховано штраф за невиконання умов договору	374	715
3	Сплачено суму штрафів	30,31	374
4	Сплачена безнадійна заборгованість по претензіям у разі нестачі/відсутності сум резерву сумнівних боргів	944	374

Аналітичний облік розрахунків з різними дебіторами ведеться у Відомості 3.2, загальні дані записуються до Журналу 3. У балансі дані відображаються відповідно з видами розрахунків, а саме в рядках:

– 1130 «За виданими авансами» (розрахунки за виданими авансами);

– 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість» (розрахунки з підзвітними особами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, з іншими дебіторами, розрахунки з державним цільовим фондом);

– 1140 «Додатковий рядок(Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів)» (розрахунки за нарахованими доходами) [48].

Бухгалтерський та податковий облік дебіторської заборгованості значно відрізняється. Як наприклад, у податковому законодавстві не передбачено визначення для поняття «сумнівна заборгованість», про те, згідно пп. 14.1.11, п.14.1, ст. 14 Податкового Кодексу України (далі – ПКУ), безнадійною вважається заборгованість, що відповідає наступним ознакам:

– Заборгованість тих зобов'язань, строк позовної давності яких минув;

– Заборгованість померлої особи, уразі відсутності спадкового майна за рахунок якого може відбутись стягнення заборгованості;

– Заборгованість осіб, які вироком суду оголошені померлими або зниклими;

– Для юридичних осіб – прострочена на 180 днів заборгованість, за якою сукупний розмір вимог кредитора не перевищує мінімально встановлений законодавством вимог для порушення справи щодо банкрутства; для фізичної особи – заборгованість яка не перевищує 25% мінімальної річної заробітної суми;

– Актив, що має вигляд корпоративних прав або цінних неборгових паперів юридичних осіб яких ліквідовано або визнано банкрутом;

– Сума залишку призового фонду на 31 грудня кожного року;

– Заборгованість, яку не погашено внаслідок нестачі майна;

– Заборгованість, стягнення якої неможливо через форс-мажорні обставини передбачені законодавством;

– Заборгованість осіб, яких ліквідовано або визнано банкрутом [11].

В оподаткуванні дебіторської заборгованості фігурують два основні види податків, а саме:

- Податок на прибуток;
- Податок на додану вартість (далі – ПДВ).

У випадку, якщо підприємство складає декларацію з податку на прибуток з додатком різниці з податку визначається коригування фінансової звітності. Про те додатки з різницями можуть не застосовувати ті підприємства, дохід за останній рік яких становить менше сорока мільйонів гривень [28].

У тому разі, коли підприємство використовує різниці, коригування фінансового результату відбувається шляхом його збільшення або ж зменшення. На рисунку 1.2 зображено яким чином відбувається коригування фінансового результату.

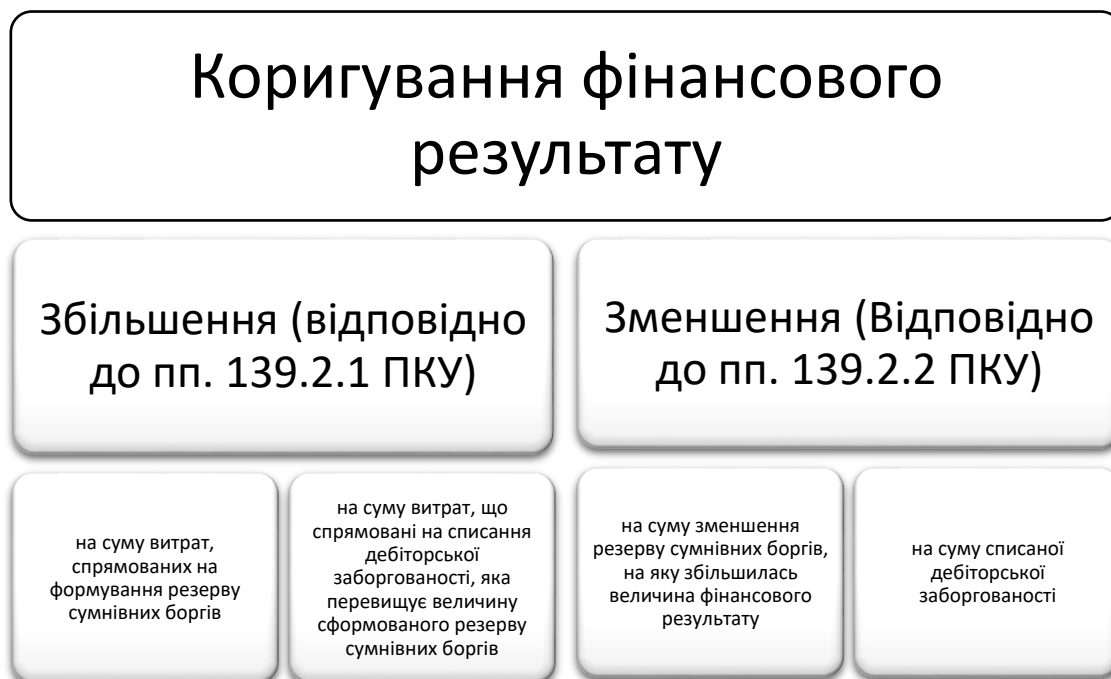


Рисунок 1.2 – Коригування фінансового результату

Джерело: розроблено автором

Слід зауважити, що використовувати вищезазначені статті (рисунок 1.2) необхідно лише у тому випадку, якщо дебіторська заборгованість

вважається фінансовим активом. Це пов'язано з тим, що така заборгованість оцінюється за чистою вартістю, а для її визначення обчислюється величина резерву сумнівних боргів [47].

У випадку, коли заборгованість є товарною, тобто заборгованість за виданими авансами, вона не вважається фінансовим активом, а отже резерв сумнівних боргів на цю суму не формується. Списання такої заборгованості в податковому обліку відображається за правилами бухгалтерського обліку.

Після запровадження з 01.01.2017 року коригування у податковому обліку, прийнято вважати, що якщо дебіторська заборгованість не відповідає пп. 14.1.11 ПКУ [11], тоді платникам податків необхідно збільшувати фінансовий результат відповідно до пп. 139.2.1ПКУ. Якщо дебіторська заборгованість відповідає всім вимогам пп. 14.1.11ПКУ, коригування здійснюється відповідно до звичайних умов [50].

У випадку, коли підприємство, що не сплачує податок на прибуток або яке не виконувало господарську діяльність протягом звітного для декларації періоду списує заборгованість за виданими авансами – їх фінансовий результат збільшується на суму авансу, яка перетворюється на безповоротну фінансову допомогу.

Податок на додану вартість (далі – ПДВ) також містить у собі аспекти, які необхідно розібрати.

По-перше, хочеться зазначити, що датою виникнення податкового кредиту – є дата першої події, а саме:

1. Дата оплати платником податку наданих йому товарів;
2. Дата отримання платником податку товару, що підтверджується податковою накладною[50].

Податок на додану вартість виникає незалежно від того чи використовувались отримані товари, роботи та послуги у звітному періоді, і чи здійснював платник оподаткованих операцій протягом звітного періоду. Про те у випадку, коли платник перерахував аванс але товар не отримано –

ПДВ не нараховується, оскільки у цьому випадку це безповоротна фінансова допомога. Податок на додану вартість підлягає коригуванню лише у тому випадку, коли зміні підлягає вартість товарів, робіт чи послуг.

В останні роки податківці дотримуються рішення, якщо платник ПДВ попередньо сплатив за товар або послуги, сформував податковий кредит відповідно до податкової накладної, яка зареєстрована постачальником в ЄРПН, але товар так і не отримав, то у такому випадку платнику необхідно здійснити ряд дій:

1. Нарахувати ПДВ відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ виходячи з вартості оплачених товарів;

2. Не пізніше останнього дня звітного періоду скласти та зареєструвати в ЄРПН податкову накладну за попередньою операцією.

Про те якщо платник податку здійснив попередню оплату, сформував податковий кредит на основі податкової накладної, яку склав постачальник але не зареєстрував і не поставив товар, у такому випадку, якщо в податковому періоді здійснюється списання безнадійної заборгованості, покупцю необхідно скоригувати податковий кредит. Загалом податковий кредит зменшують на основі бухгалтерської довідки.

Наразі країну спіткала хвороба COVID-19, через який більшість підприємств були змушені призупинити свою діяльність, або через суцільний карантин, або карантин вихідного дня тому державою на законодавчому рівні було внесено деякі зміни до податкового кодексу [37].

Так у 2020 році відповідно до пп. 140.5.9, п. 140.5, ст. 140 ПКУ під час здійснення операцій передачі грошових коштів, медичних товарів, засобів особистої гігієни або продуктів харчування державним закладам та благодійним організаціям фінансовий результат до оподаткування не збільшується [49, 37].

Відносно ПДВ внесено наступні зміни:

- Від оподаткування ПДВ звільняються операції, що призначені для ввезення та постачання на митній території України товарів, що призначені для запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби;
- Пільговий режим застосовується на всіх етапах постачання вищезазначених товарів та незалежно від кола осіб, які здійснюють ці операції [49, 37].

Отже у такому випадку платники податку ПДВ можуть не нараховувати податкові зобов'язання за цими операціями.

1.3 Методи внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами

Як вже зазначалося раніше, дебіторська заборгованість не завжди приводить до отримання доходу, тому підприємству необхідно на внутрішньому етапі контролювати процеси стягнення заборгованості та приймати рішення для запобігання її прострочення.

Метою контролю дебіторської заборгованості є:

- Систематичне спостереження за відповідністю даних синтетичного та аналітичного обліку дебіторської заборгованості;
- Контроль за своєчасністю сплати та її програмного відображення;
- Перевірка достовірності оцінки дебіторської заборгованості;
- Перевірка законності пред'явлення претензій та вчасність їх погашення;
- Тощо [30].

Наразі кожен автор по своєму вбачає проблематику аудит дебіторської заборгованості, а тому виокремлюють дещо різні його завдання. У таблиці 1.14 наведено завдання аудиту дебіторської заборгованості цих авторів.

Таблиця 1.14 – Завдання аудиту дебіторської заборгованості

Автори	Завдання аудиту дебіторської заборгованості
1	2
Савченко В.Я., Золотов В.О., Кириленко Є.А., Петрук О.А., Чумакова І.Ю.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити правильність та обґрунтованість списання дебіторської заборгованості; 2. Перевірити правильність оформлення та достовірність обліку поточної дебіторської заборгованості, за виданими авансами та претензіями; 3. Встановити реальність поточної та простроченої дебіторської заборгованості; 4. Перевірити правильність та достовірність подання інформації у фінансовій звітності [40].
Баранова А.О., Наумова Т.А., Кашперська А.І.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити законність виникнення дебіторської заборгованості; 2. Перевірити своєчасність погашення та контроль над погашенням; 3. Перевірка правильності відображення в обліку дебіторської заборгованості та бартерних операцій; 4. Оцінити стан синтетичного та аналітичного обліку дебіторської заборгованості [24].

Джерелами інформації на які може орієнтуватись аудитор при перевірці розрахунків з дебіторами є:

1. Договори;
2. Рахунки-фактури, касові документи, накладні та виписки банку;
3. Акт приймання-передачі виконаних робіт;
4. Товарно-транспортні накладні;
5. Регістри обліку (Журнал 3 та відповідні йому відомості аналітичного обліку – 3.1 (розрахунки з покупцями), 3.2 (розрахунки з дебіторами), 3.4 (видані та отримані аванси), 3.5 (розрахунки за виданими операціями));
6. Фінансова звітність підприємства (Баланс, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про фінансові результати, Примітки до фінансової звітності, Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва);

7. Тест аудитора;
8. Документи зі справ позову (претензій);
9. Інформація здобута під час перевірки;
10. Висновки минулих аудиторських перевірок та акти ревізій [34].

Аудитор, перед початком перевірки, складає тест для оцінки контролю обліку бухгалтерією у процесі господарських операцій. Тест для оцінки контролю наведено у таблиці 1.15.

Таблиця 1.15 – Тест для оцінки контролю обліку

№	Зміст питання	Варіанти відповідей			Примітки
		Так	Ні	Інф. Відсутн я	
1	2	3	4	5	6
1. Контроль роботи з укладання договорів					
1.1	Чи наявні договори з реалізації товарів (робіт, послуг) по усім клієнтам?				
1.2	Чи в хронологічному порядку ведеться реєстрація?				
1.3	Чи перевіряється укладання договорів усіма необхідними підрозділами?				
1.4	Чи ведеться контроль за виконанням умов договорів?				
2. Контроль розподілу функціональних обов'язків персоналу клієнта					
2.1	Чи залежить оприбуткування коштів від виписки банку?				
2.2	Чи залежить виписки рахунку від відвантаження товарів?				
2.3	Чи залежить контроль відповідності вимогам замовника від дебіторської заборгованості, бухгалтерського обліку і роботи з грошовими коштами?				

Продовження таблиці 1.15

1	2	3	4	5	6
2.4	Чи залежить ведення аналітичного обліку від ведення Головної книги?				
3. Контроль системи обліку					
3.1	Чи призначають інших працівників бухгалтерії виконувати роботу, що пов'язана з дебіторською заборгованістю у період, коли відповідальні за це особи знаходяться у відпустці чи лікарняному?				
3.2	Чи обмежений доступ до комп'ютерних записів, що містять інформацію про дебіторську заборгованість?				
3.3	Чи ведеться належна перевірка послідовності рахунків?				
3.4	Чи перевіряються виписані рахунки відповідальною особою?				
3.5	Чи часто складається акт-звірки з клієнтами?				
3.6	Чи проставлені заздалегідь підписи відповідальних осіб та печатки на розрахункових документах?				
3.7	Чи контролюється процес вирішення претензії, за її наявності?				
3.8	Чи порівнюються записи виписки рахунків у журналі реєстрації з накладними на відвантаження?				
3.9	Чи порівнюються суми рахунків-фактури з записами у журналі 3?				

Продовження таблиці 1.15

1	2	3	4	5	6
3.10	Чи складається резерв сумнівних боргів?				
3.11	Чи наявні інвентаризаційні описи дебіторів?				
4. Аналіз активів перевірок дебіторської заборгованості різними контролюючими органами					
4.1	Наявність актив перевірки різними контролюючими органами: - Зовнішніми; - Внутрішніми.				
4.2	Чи було виявлено суттєвих помилок?				

Джерело: доопрацьовано автором на підставі[45, 27]

Проаналізувавши відповіді на тест, аудитор складає план проведення внутрішнього аудиту. Послідовність проведення внутрішнього аудиту наведено в таблиці 1.16.

Таблиця 1.16 – План проведення внутрішнього аудиту

Етап	Перелік процедур	Термін	Виконавець
1	2	3	4
Попередній	Знайомство з підприємством, його структурою, оцінка аудиторських ризиків		
Основний	Зіставлення даних облікових регістрів з даними головної книги		
	Перевірка наявності усіх первинних документів за всіма операціями		
	Перевірка класифікації заборгованості		
	Перевірка кореспонденції рахунків по створенню та списанню резерву сумнівних боргів		

Продовження таблиці 1.16

1	2	3	4
Основний	З'ясування розміру безнадійної та простроченої заборгованості		
	Звірка списання безнадійної заборгованості з обліком на за балансовому рахунку		
	Перевірка правильності операцій у фінансовій звітності		
	Перевірка аргументованості списання дебіторської заборгованості		
	Групування виявлених недоліків		
Заключний	Формулювання висновків аудиту		

Джерело: доопрацьовано автором на підставі [45, 27]

Після складання плану перевіряючий складає програму аудиту. Вона містить у собі перелік процедур, що відповідають плану, мету перевірки, якісні критерії, документи, які перевіряються відповідно до етапу, метод та термін перевірки. Якісні критерії кожного мають наступний вигляд:

- А – наявність;
- Б – правдивість;
- В – права та зобов'язання;
- Г – повнота;
- Д – вимірювання;
- Е – оцінка;
- Є – подання та розкриття[31].

Методичні прийоми перевірки також носять різний характер:

- Фактична;
- Документальна;
- Арифметична;
- Перевірка по суті;
- Підтвердження;
- Обстеження;

- Опитування;
- Перевірка механічної точності;
- Аналітичні тести;
- Сканування;
- Спеціальна перевірка;
- Зустрічна перевірка;
- Методичні прийоми організації;
- Суцільна перевірка;
- Вибіркова перевірка;
- Аналітична перевірка;
- Комбінована перевірка;
- Перевірка з використанням комп'ютерної техніки [31].

Програму, для проведення аудиту наведено у таблиці 1.17.

Таблиця 1.17 – Програма внутрішнього аудиту дебіторської заборгованості

№	Аудиторські процедури	Мета перевірки	Якісні критерії	Документи обліку	Методи аудиту	Індекс документу	Термін аудиту
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Зіставлення даних облікових реєстрів з даними головної книги	Впевнитись у відповідності даних облікових реєстрів з даними головної книги	А, Б, В, Г	Журнал 3, Відомості 3.1, 3.2, 3.4, 3.5, Головна книга	Суцільний	ДЗ-1	
2	Перевірка наявності усіх первинних документів за всіма операціями	Впевнитись у наявності усіх первинних документів за всіма операціями	А, Б, В	Накладні, ТТН, виписки, рахунки-фактури, платіжні доручення, Журнал 3, відомості, акти звірки	Суцільний	ДЗ-2	

Продовження таблиці 1.17

1	2	3	4	5	6	7	8
3	Перевірка класифікації заборгованості	Впевнитись у правильності класифікації заборгованості	А, Б, Е	Договір, журнал 3, оборотно-сальдова відомість	Вибірковий, документальний	ДЗ-3	
4	Перевірка кореспонденції рахунків по створенню та списанню резерву сумнівних боргів	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків по створенню та списанню резерву сумнівних боргів	А, Б, В, Г, Е	Платіжні документи, відомості, журнал 3, Головна книга	Суцільний	ДЗ-4	
5	З'ясування розміру безнадійної та простроченої заборгованості	Впевнитись у правильності розміру безнадійної та простроченої заборгованості	А, Б, В, Г, Є	Платіжні документи, відомості, журнал 3, Головна книга	Суцільний	ДЗ-5	
6	Звірка списання безнадійної заборгованості з обліком на за балансовому рахунку	Впевнитись у правильності списання безнадійної заборгованості з обліком на за балансовому рахунку	А, Б, В	Накладні, розрахункові документи, журнал 3	Суцільний	ДЗ-6	
7	Перевірка правильності операцій у фінансовій звітності	Впевнитись у правильності операцій у фінансовій звітності	А, Б, В, Г	Баланс, Головна книга	Суцільний	ДЗ-7	
8	Перевірка аргументованості списання дебіторської заборгованості	Впевнитись у аргументованості списання дебіторської заборгованості	А, Б, В, Г	Розрахункові документи, платіжні доручення, рішення суду	Вибірковий, документальний	ДЗ-8	

Групуючи усі виявлені під час перевірки порушення, аудитор формує висновок у якому міститься зміст операцій, зауваження по ним та пропозиції для вирішення виявлених проблем. На основі висновків керівник підприємства має можливість змінити або ж покращити організацію обліку, налагодити діяльність підрозділів за для подальшого результату.

Отже, підсумовуючи перший розділ, слід зазначити, що дебіторська заборгованість – це заборгованість у грошовому вираженні перед підприємством на конкретну дату. Основним документом, що регламентує процеси обліку дебіторської заборгованості є П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, облік поточної дебіторської заборгованості ведеться на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», довгострокова заборгованість на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», безнадійна заборгованість – 944 «Сумнівні та безнадійні борги», резерв сумнівних боргів – 38 «Резерв сумнівних боргів», розрахунки з підзвітними особами на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Як ми бачимо, головну роль в обліку займають знання та контроль. Знання правових актів і нормативів дозволить забезпечити достовірність, повноту та законність відображення господарських операцій. Контроль є необхідною складовою підприємницької діяльності. Наявність на підприємстві безнадійної заборгованості може свідчити про те, що на підприємстві не здійснюється її внутрішній контроль. На нашу думку, одним із таких чинників є те, що на законодавчому рівні не до кінця розкрита тема класифікації заборгованості або ж визнання доходу з моменту появи поточної заборгованості.

Слід також зауважити, що постійний моніторинг змін законодавства в цілому, та розрахунків з покупцями зокрема, знизить ризик невчасного

подання документів та отримання штрафів, що значно збільшує витрати підприємства. Цьому має сприяти високий професійний рівень, як бухгалтера, так і контролера, який необхідно підтримувати не тільки вивченням періодичних видань за фахом, а й участю в веб-семінарах або тренінгах.

2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ «ВІОЛА»

2.1 Загальна характеристика діяльності та організаційна структура управління ТОВ «ФК «Віола»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Фармацевтична компанія «Віола» (далі – ТОВ «ФК «Віола») розпочало свою господарську діяльність в 2017 році. Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування та зареєстровано як платника податку на додану вартість. Відповідно до КВЕД, основним видом діяльності є «Оптова торгівля фармацевтичними виробами», також підприємство може виконувати діяльність за напрямками:

- «Виробництво фармацевтичних препаратів»;
- «Роздрібна торгівля фармацевтичними товарами у спеціалізованих магазинах»;
- «Роздрібна торгівля медичними та ортопедичними товарами у спеціалізованих магазинах».

Підприємство ТОВ «ФК «Віола» працює на підставі Статуту (Додаток А). Згідно статуту, предметом діяльності підприємства є:

- Оптова та роздрібна торгівля фармацевтичними засобами;
- Укладання договорів на постачання медичної продукції з підприємствами-постачальниками;
- Зовнішньоекономічна діяльність, тощо.

Основною метою діяльності підприємства є задоволення кінцевого споживача, а це аптечні заклади, шляхом постачання необхідних товарів.

Кожне підприємство формується для подальшого розвитку та отримання прибутку. Основною складовою для цього є правильно сформована організаційна структура управління та забезпечення взаємодії

між її ланками. Організаційну структуру ТОВ «ФК «Віола» зображено у рисунку 2.1



Рисунок 2.1 – Організаційна структура управління на ТОВ «ФК «Віола»

Кожен з наведених організаційних підрозділів виконує свої обов'язки відповідно до положення підрозділу, про те разом вони складають цілісний організм на підприємстві яке працює для досягнення своєї мети. Відповідно до цього, директор виконує одні з найважливіших функцій:

- По-перше – він поєднує між собою та організовує роботу усіх інших підрозділів;
- По-друге – він являє собою виконавчих орган, який представляє інтереси компанії у відносинах з іншими юридичними особами.

Наступною ланкою можна виділити адміністрацію. До їх обов'язків входить створення умов для працівників компанії, організація навчання для дотримання правил внутрішньої безпеки та розпорядку.

Бухгалтерія безпосередньо займається обліком та оподаткуванням господарських операцій, слідкує за дотриманням правил документообігу на підприємстві та достовірністю відображення даних у документах інших юридичних осіб. Крім цього до її функцій належать звірка дебіторської заборгованості, виплата грошових коштів та відображення даних обліку у фінансовій звітності. Дані бухгалтерського обліку ТОВ «ФК «Віола»

відображає у програмній платформі 1С:Підприємство, податковий облік здійснюється у програмі М.Е.Дос.

Відділ продажу забезпечує підприємство доходом за рахунок реалізації товарів. Про те і саме цей відділ забезпечує підприємству наявність дебіторської заборгованості.

Під аптечним складом розуміють склади, у яких зберігається готова продукція для її подальшої реалізації.

ІТ-відділ відповідає за роботу програмного забезпечення та технічне налаштування комп'ютерної техніки.

2.2 Оподаткування та обліку розрахунків з дебіторами на ТОВ «ФК «Віола»

Як зазначалось у першому розділі, підприємство здійснює облік своєї господарської діяльності відповідно до Наказу про облікову політику (Додаток Б). Згідно наказу, облік витрат на підприємстві здійснюється на рахунках 9-го класу та сплачують такі податки як податок на прибуток та податок на додану вартість.

Під час проведення дослідження нами встановлено, що у своїй діяльності ТОВ «ФК «Віола» не застосовує рахунки 38 «Резерв сумнівних боргів» та 944 «Сумнівні та безнадійні борги». Також на підприємстві не використовують рахунок 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», як відображення довгострокової дебіторської заборгованості, про те наразі приймається рішення, щодо його використання тільки у якості відображення довгострокової поворотної матеріальної допомоги.

Відповідно до Плану рахунків ТОВ «ФК «Віола», поточна дебіторська заборгованість відображається на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

На жаль на цьому ж рахунку відображається і довгострокова дебіторська заборгованість. Враховуючи, що на підприємстві також не застосовується поняття «безнадійної заборгованості», тому поточна дебіторська заборгованість строк позовної давності якої минув списується або за рішенням суду, або у складі інших операційних витрат.

На підприємстві облік розрахунків з покупцями та замовниками відображається за кожною номенклатурною групою окремо. Це пов'язано з тим, що кожній номенклатурній групі відповідає ставка ПДВ у розмірі 20% або 7%. Враховуючи нововведення у Податковому кодексі України, що пов'язані з коронавірусною хворобою, на підприємстві не оподатковуються товари, що відносяться до антисептичних та дезінфікуючих засобів, а також відрізи марлеві.

Не дивлячись на те, що існує загальноприйнятий план рахунків бухгалтерського обліку, кожне підприємство коригує його відповідно до специфіки своєї господарської діяльності. У таблиці 2.1 наведено рахунки та відповідні їм субрахунки, які ТОВ «ФК «Віола» використовує для відображення дебіторської заборгованості.

Таблиця 2.1 – Рахунки для відображення дебіторської заборгованості на ТОВ «ФК «Віола»

Рахунки	Субрахунки
1	2
28 «Товари»	280 «Транспортно-заготівельні витрати (товари)»
	281 «Товари на складі»
	282 «Товари в торгівлі»
	283 «Товари на комісії»
	284 «Тара під товари»
	285 «Торгівельна націнка»
	286 «Необоротні активи і групи вибуття, утримувані для продажу»
	287 «Резерв зниження вартості запасів»
	288 «Товари в дорозі»
31 «Рахунки в банках»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»
	313 «Інші рахунки в банках в національній валюті»

Продовження таблиці 2.1

1	2
	314 «Інші рахунки в банках в іноземній валюті» 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті»
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ» 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» 365 «Розрахунки з іншими вітчизняними покупцями»
64 «Розрахунки за податками і платежами»	641 «Розрахунки за податками»: <ul style="list-style-type: none"> – 6411 «Розрахунки з ПДФО»; – 6412 «Розрахунки з ПДВ»; – 6413 «Розрахунки з податку на прибуток»; – 6415 «Розрахунки з інших податків»; – 6416 «Розрахунки з акцизу»; – 6417 «Розрахунки з податку на землю»; – 6418 «Місцеві податки». 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»: <ul style="list-style-type: none"> – 6423 «Рентні платежі»; – 6424 «Ресурсні платежі»; – 6426 «Розрахунки за іншими обов'язковими платежами».
64 «Розрахунки за податками і платежами»	643 «Податкові зобов'язання» <ul style="list-style-type: none"> – 6431 «Податкові зобов'язання» <ul style="list-style-type: none"> • 64311 «Податкові зобов'язання 20%»; • 64312 «Податкові зобов'язання 7%». – 6432 «Податкові зобов'язання непідтверджені» <ul style="list-style-type: none"> • 64321 «Податкові зобов'язання непідтверджені 20%»; • 64322 «Податкові зобов'язання непідтверджені 7%». – 6433 «Коригування податкових зобов'язань»; – 6434 «Податкові зобов'язання (роздріб)» <ul style="list-style-type: none"> • 64341 «Податкові зобов'язання (роздріб) 20%»; • 64322 «Податкові зобов'язання (роздріб) 7%». – 6435 «Умовний продаж». 644 «Податковий кредит» <ul style="list-style-type: none"> – 6441 «Податковий кредит» <ul style="list-style-type: none"> • 64411 «Податковий кредит 20%»; • 64412 «Податковий кредит 7%». – 6442 «Податковий кредит непідтверджений»

Продовження таблиці 2.1

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • 64421 «Податковий кредит непідтверджений 20%»; • 64422 «Податковий кредит непідтверджений 7%». 6443 «Коригування податкового кредиту»
70 «Доходи від реалізації»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
	702 «Дохід від реалізації товарів»
	703 «Дохід від реалізації робіт та послуг»
	704 «Вирахування з доходу»
	705 «Перестраховання»
	709 «Дохід від реалізації в роздріб» <ul style="list-style-type: none"> – 7091 «Дохід від роздрібних продажів»; – 7092 «Вирахування з доходу від роздрібних продажів».
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
	902 «Собівартість реалізованих товарів»
	903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг»
	904 «Страхові виплати»

Розглянемо типові кореспонденції поточної дебіторської заборгованості на прикладі розрахунків с такими покупцями, як ТОВ «ФК «Аметрін» та ТОВ «БадМ».

ТОВ «ФК «Віола» працює з клієнтами за наступною схемою:

заявка покупця → замовлення → реалізація товарів та послуг →
→ формування податкової накладної

Таким чином до підприємства надійшла заявка від покупця ТОВ «ФК «Аметрін», на основі якої 19.10.2020 року було відвантажено товар на суму 88 352,55 грн. разом з ПДВ. У таблиці 2.2 відображено типову кореспонденцію розрахунку з покупцем.

Таблиця 2.2 – Облік розрахунків ТОВ «ФК «Віола» з контрагентами

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від реалізації сиропу	361	702	18 207,12

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
2	Відображено дохід від реалізації настоянки та екстракту	361	702	67 541,61
3	Відображено дохід від реалізації мазей у тубі	361	702	2 603,82
4	Нараховано податкове зобов'язання від реалізації сиропу	702	64322	1 191,12
5	Нараховано податкове зобов'язання від реалізації настоянки та екстракту	702	64322	4 418,61
6	Нараховано податкове зобов'язання від реалізації мазей у тубі	702	64322	170,34
7	Списано собівартість реалізованих сиропів	902	281	11 604,00
8	Списано собівартість реалізованих настоянок та екстрактів	902	281	59 311,80
9	Списано собівартість реалізованих мазей у тубі	902	281	1 659,84

За даною операцією покупцю виписана видаткова накладна та податкова накладна на суму 88 352,55 грн. Дані наведені в таблиці свідчать, що по даній реалізації значиться заборгованість за надані товари. Заборгованість за цією операцією також свідчить про те, що у ТОВ «ФК «Віола» виникла заборгованість перед бюджетом оскільки податкове зобов'язання не було перераховано.

Розглянемо розрахунки з покупцем ТОВ «БадМ». Станом на 21.10.2020 покупцю було відвантажено антисептичні та дезінфікуючі засоби на суму 1 730,28 грн. У таблиці 2.3 відображено кореспонденцію, що супроводжує дану операцію.

Таблиця 2.3 – Облік розрахунків ТОВ «ФК «Віола» з контрагентами за товарами, що не оподатковуються

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено дохід від реалізації спиртових антисептиків	361	702	687,00

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5
2	Відображено дохід від реалізації водних розчинів	361	702	1 043,28
3	Списано собівартість реалізованих спиртових антисептиків	902	281	672,90
4	Списано собівартість реалізованих водних розчинів	902	281	1 021,44

За даною реалізацією покупцю виписана видаткова та податкова накладні на суму 1 730,28 грн. Враховуючи те, що відповідно до змін у Податковому Кодексі України, товари наведених номенклатурних груп не оподатковуються, а отже у податковій накладній у рядках, що вказують на суму податку на додану вартість нічого не заповнюється.

Враховуючі наведені нами кореспонденції ми бачимо що підприємство працює на умовах наступної оплати. Виходячи із стандартних умов договору постачання, що строк оплати становить 30 днів з дати видаткової накладної, існує вірогідність, що поточна дебіторська заборгованість буде погашена.

2.3. Фінансовий аналіз ТОВ «ФК «Віола»

Здатність аналізувати фінансовий стан є важливим показником для спеціаліста та перевагою для будь-якого підприємства. Адже аналізуючи, керівник підприємства має змогу розгледіти основні проблеми в обліку та в діяльності загалом. Він має можливість прийняти рішення, що призведе до майбутнього доходу. Для потенційного партнера (замовника чи інвестора), аналіз – можливість оцінити ризики для майбутнього співробітництва. При співпраці з ТОВ «ФК «Віола» таку інформацію можна здобути аналізуючи «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» (Додатки В, Г).

Для отримання повної інформації про фінансовий стан підприємства необхідно аналізувати окремі ланки фінансової звітності за декілька років, а саме:

- Аналіз активів;
- Аналіз капіталу;
- Аналіз ліквідності балансу;
- Аналіз динаміки та структури фінансових результатів.

Проаналізуємо фінансовий стан ТОВ «ФК «Віола» за 2018-2019 років.

Аналіз активів підприємства наведено у таблицях 2.4 – 2.5.

Таблиця 2.4 – Фінансовий аналіз активів ТОВ «ФК «Віола» за 2018 рік

Стаття	На початок 2018 р		На кінець 2018 р		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи							
первісна вартість							
накопичена амортизація							
Незавершені капітальні інвестиції			11,0	0,04	11	0,04	0,00
Основні засоби			26,3	0,08	26,3	0,08	0,00
первісна вартість	1,3	0,06	72,7	0,23	71,4	0,17	5592,3
Знос	1,3	0,06	46,4	0,15	45,1	0,09	3569,2
Довгострокові біологічні активи							
Довгострокові фінансові інвестиції							
Інші необоротні активи							
I. Необоротні активи							
Усього за розділом I			37,3	0,12	37,3	0,12	0,00
II. Оборотні активи							
Запаси:	856,1	38,65	441,7	1,4	-414,4	-37,25	51,59
у тому числі ГП	840,9	37,96	437,9	1,39	-403	-36,57	52,08
Поточні біологічні активи							
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1282,6	57,91	30923,8	97,87	29641,2	39,96	2411,02
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	64,2	2,9	52,2	0,17	-12	-2,73	81,31
у тому числі податок на прибуток							

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4	5	6	7	8
Інша поточна дебіторська заборгованість	0,6	0,03	51,1	0,16	50,5	0,13	8516,67
Поточні фінансові інвестиції							
Гроші та їх еквіваленти	11,5	0,52	64,3	0,2	52,8	0,32	559,13
Витрати майбутніх періодів							
Інші оборотні активи	-		26,0	0,08	26,0	0,08	0,00
II. Оборотні активи							
Усього за розділом II	2187,2	98,75	31559	99,88	29371,8	1,13	1442,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття							
Баланс	2215,0	100,0	31596,3	100,0	29381,3	0	1426,47

Якщо звернути увагу на розділ «Необоротні активи», ми бачимо, що підприємство вкладає кошти у розвиток господарської діяльності. В аналізі відображається значний приріст вартості основних засобів у розмірі 5 592,3% та їх знос у розмірі 3 569,2%. Це свідчить про те, що на 31.12.2018р. ТОВ «ФК «Віола», за рахунок збільшення доходу, здійснила оновлення активів для подальшого розвитку господарської діяльності.

Цих самих висновків можна дійти звернувши увагу на «Оборотні засоби». Таким чином на 31.12.2018 р. вартість запасів (загалом готової продукції) зменшилась удвічі і нині її питома вага становить 51%. Що свідчить про збільшення обороту готової продукції.

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги, протягом 2019 роком, збільшилась майже на 40%, а саме на 29 641,2 тис. грн. Також збільшилась інша поточна дебіторська заборгованість на 50,5 тис. грн. в абсолютному значенні або на 0,13%. Заборгованість розрахунків з бюджетом зменшилась на 12 тис. грн або на 2,73%., а грошові кошти та їх еквіваленти збільшились на 52,8 тис. грн або на 0,32%..Це свідчить про збільшення товарообороту, що в свою чергу свідчить, що продукція користується попитом, про те збільшення дебіторської заборгованості

приводить до того, що значну суму своїх доходів підприємство не доотримує. Цьому можуть сприяти:

- На момент складання балансу минув строк позовної давності;
- Підприємство надало довгострокові послуги;
- Клієнт прострочив оплату за надані товари, роботи та послуги;
- У якийсь момент у підприємства зросла кількість клієнтів.

Аналізуючи баланс станом на 31.12.2018 р. слід зазначити, що питома вага «Оборотних активів» становить 99,88% (29 731,80 тис. грн. в абсолютному значенні), що свідчить про те, що основна увага приділяється реалізації товарів. Відсутність контролю або його недосконалість за оборотами підприємства може привести до його банкрутства.

Таблиця 2.5 – Фінансовий аналіз активів ТОВ «ФК «Віола» за 2019 рік

Стаття	На початок 2019 р		На кінець 2019 р		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи							
Нематеріальні активи							
первісна вартість							
накопичена амортизація							
Незавершені капітальні інвестиції	11,0	0,04			-11	-0,04	0,00
Основні засоби	26,3	0,08	388,8	0,55	362,5	0,47	1478,3
первісна вартість	72,7	0,23	540,2	0,76	467,5	0,53	743,05
Знос	46,4	0,15	151,4	0,21	105	0,06	362,29
Довгострокові біологічні активи							
Довгострокові фінансові інвестиції							
Інші необоротні активи							
Усього за розділом I	37,3	0,12	388,8	0,55	351,5	0,43	1042,36
II. Оборотні активи							
Запаси:	441,7	1,40	1360,4	1,92	918,7	0,52	307,99
у тому числі ГП	437,9	1,39	1331,4	1,88	893,5	0,49	304,04
Поточні біологічні активи							

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	30923,8	97,87	64697,5	91,39	33773,7	-6,48	209,22
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	52,2	0,17	3184,4	4,50	3132,2	4,33	6100,38
у тому числі податок на прибуток							
Інша поточна дебіторська заборгованість	48,8	0,15	1097,5	1,55	1048,7	1,4	2248,98
Поточні фінансові інвестиції							
Гроші та їх еквіваленти	64,3	0,2	63,0	0,09	-1,3	-0,11	97,98
Інші оборотні активи	26,0	0,08	2,4	0,003	-23,6	-0,077	9,23
Усього за розділом II	31559,0	99,88	70405,1	99,45	38846,1	-0,43	223,09
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття							
Баланс	31596,3	100	70793,9	100	39197,6	0	224,06

Збільшення першого розділу відбулось за рахунок збільшення вартості основних засобів, які були придбані для ведення господарської діяльності, на 362,5 тис. грн. в абсолютному значенні, та на 0,47%.

Нажаль, це єдина позитивна риса, оскільки разом з цим:

- Вдвічі зросла дебіторська заборгованість (на 33 773,7 тис. грн);
- У 60 разів збільшилась дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, зростання з 52,2 тис. грн до 3 184,4 тис. грн;
- Майже втричі збільшилась сума іншої дебіторської заборгованості;
- Знизився потік грошових коштів;
- Втричі зросли запаси готової продукції.

На нашу думку для такого роду відхилень є декілька причин:

- Збільшення обсягу придбаних товарів без врахування попиту;

– Порушення договірних умов постачання, що привело або до перенесення дати оплати, або перетворило заборгованість на фінансову допомогу;

– Відсутність контролю за своєчасністю сплати послуг.

Враховуючи все вищенаведене, ми бачимо, що шляхом збільшення дебіторської заборгованості та зменшення потоку грошових коштів підприємство збільшує своє податкове зобов'язання перед бюджетом. Подібні дії приводять до збільшення витрат підприємства та наближає підприємство до банкрутства.

Для того, щоб оцінити необхідність контролю за розрахунками з дебіторами на рисунку 2 пропонуємо розглянути динаміку зміни дебіторської заборгованості у період з початку 2018 року до кінця 2019 року.

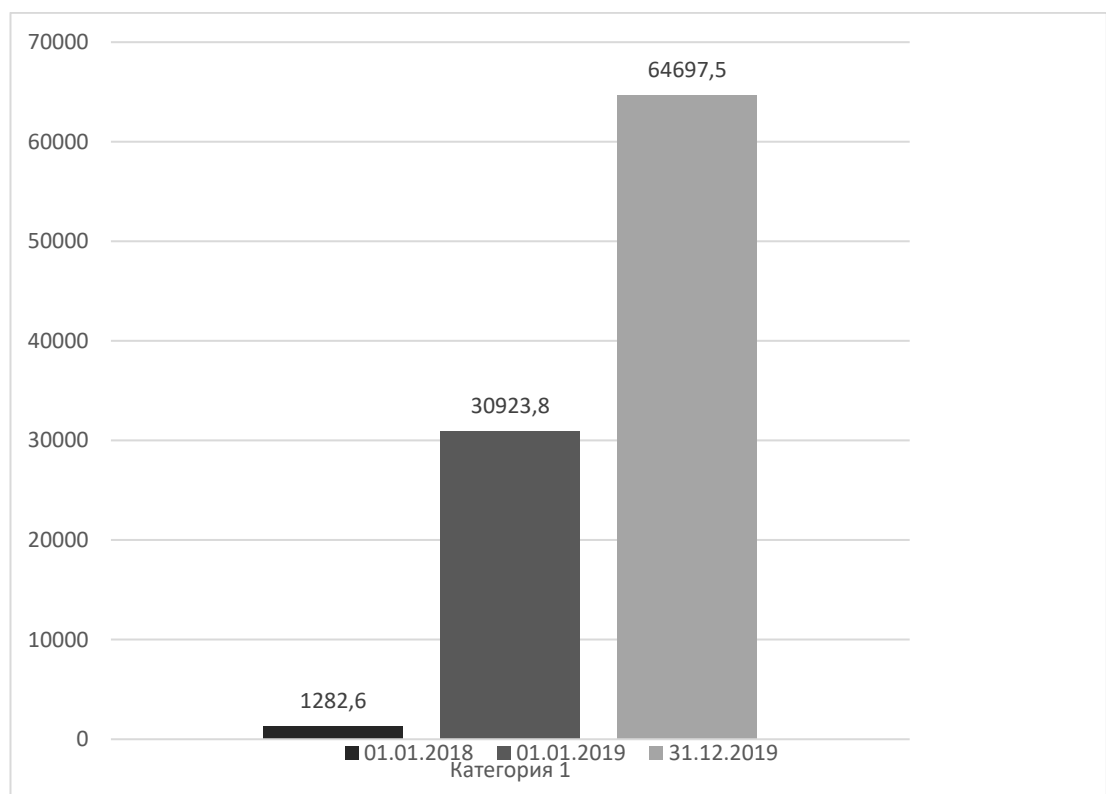


Рисунок 2.2 – Динаміка зміни дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботу та послуги

На графіку ми бачимо, що з кожним роком розмір дебіторської заборгованості збільшується вдвічі. Виходячи з даних, наведених у активі

балансу, спостерігаємо негативні зміни в операційній діяльності підприємства. Невідповідність величини дебіторської заборгованості до сум надходження грошових коштів свідчить про те, що значна сума знаходиться за межами операційної діяльності ТОВ «ФК «Віола», що не дає підприємству розвиватись у повній мірі. На нашу думку підприємству слід приділити увагу контролю за розрахунками з дебіторами, ретельно проводити аналіз кон'юнктури ринку для співставлення величини пропозиції та попиту, а також приділити увагу ретельному плануванню розподілу грошових коштів для подальшого розвитку.

Наступним проаналізуємо пасив балансу у розрізі капіталу підприємства, його довгострокових та поточних зобов'язань. Аналіз капіталу підприємства у період з 2018-2019 рр. наведено у таблицях 2.6–2.7.

Таблиця 2.6 – Фінансовий аналіз капіталу ТОВ «ФК «Віола» за 2018 рік

Стаття	На початок 2018 р		На кінець 2018 р		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	60,0	2,71	60,0	0,19	0,00	-2,52	100
Додатковий капітал							
Резервний капітал							
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	(19,5)	-0,88	(312,5)	-0,99	(293)	-0,11	1602,56
Неоплачений капітал	(17,1)	0,77			17,1	-0,77	0
Усього за розділом I	23,3	1,05	(252,5)	-0,8	(275,8)	-0,25	1083,69
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення							
	4,5	0,2	97,4	0,3	92,9	0,1	2164,4
III. Поточні зобов'язання							
Короткострокові кредити банків							

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями							
товари, роботи, послуги	1 982,3	89,5	28242,9	89,38	26260,6	-0,12	1424,8
розрахунки з бюджетом	5,5	0,25	18,0	0,06	12,5	-0,19	327,27
у тому числі податку на прибуток							
розрахунків зі страхування	5,8	0,26	16,6	0,05	10,8	-0,21	286,2
розрахунків з оплати праці	22,1	1,0	72,6	0,23	50,5	-0,77	328,5
Доходи майбутніх періодів							
Інші поточні зобов'язання	171,5	7,74	3401,2	10,77	3229,7	3,03	1983,2
Усього за розділом III	2187,2	98,75	31751,4	100,5	29564,2	1,75	1451,69
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття							
Баланс	2215,0	100	31596,3	100	29381,3	0	1426,47

Статутний капітал підприємства – це фіксована сума, тому вона залишиться незміною протягом всього операційного періоду. На ТОВ «ФК «Віола» розмір статутного капіталу становить 60 тис. грн. Господарська діяльність впродовж 2017 року привела до непокритих збитків у сумі 19,5 тис. грн, а у протягом 2018 ця сума зросла до 312,5 грн. Подібний результат свідчить про те, що за для задоволення власних потреб підприємство вимушене звертатись до банківських установ для фінансової допомоги. Про це також свідчить наявність дебіторської у розмірі 4,5 тис. грн станом на початок 2018 та їх стрімке зростання впродовж року.

Значну долю в валюті пасиву балансу становить поточні зобов'язання (в особливості за товари, роботи та послуги). Їх частка становить 98,75% на початок року та збільшується протягом року майже до 100%. На 31.12.2018р.

розмір поточної короткострокової заборгованості зріс на 26 260,60 тис. грн та дорівнює 28 242,90 тис. грн, що становить 89,38 % вартості балансу; розмір заборгованості розрахунків з бюджетом зріс на 12,5 тис. грн, та дорівнює 18 тис. грн.; заборгованість за розрахунками зі страхування зросла на 10,8 тис. грн, та становить 16,6 тис. грн в абсолютному значенні; заборгованість з оплати праці зросли на 50,5 тис. грн., та дорівнює 72,6 тис. грн. Це свідчить про те, що підприємство не має достатню суму власних коштів для проведення нормальної операційної діяльності та задоволення потреб працівників.

Враховуючи темп росту поточної заборгованості у розмірі 1 451,6% підприємство зазнає фінансової кризи, а отже необхідно приділити неабияку увагу фінансовому становищу підприємства та розподілу власного капіталу.

Таблиця 2.7 – Фінансовий аналіз капіталу ТОВ «ФК «Віола» за 2019 рік

Стаття	На початок 2019 р		На кінець 2019 р		Відхилення		Темп росту, %
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	60,0	0,19	60,0	0,09	0,00	-0,1	100
Додатковий капітал							
Резервний капітал							
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	(312,5)	0,99	1089,0	1,54	1401,5	0,55	348,48
Неоплачений капітал							
Усього за розділом I	(252,5)	0,8	1149,0	1,62	1401,5	0,82	455,05
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	97,4	0,31	135,6	0,19	38,2	-0,12	139,22
III. Поточні зобов'язання							
Короткострокові кредити банків			534,5	0,76	534,5	0,76	0,00

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями							
товари, роботи, послуги	28242,9	89,39	59855,0	84,55	31612,1	-4,84	211,93
розрахунки з бюджетом	18,0	0,06	225,1	0,32	207,1	0,26	1250,5
у тому числі податку на прибуток							
розрахунків зі страхування	16,6	0,05	30,4	0,04	13,8	-0,01	183,13
розрахунків з оплати праці	72,6	0,23	118,2	0,17	45,6	-0,06	162,81
Доходи майбутніх періодів							
Інші поточні зобов'язання	3401,2	10,77	8746,1	12,35	5344,9	1,58	257,15
Усього за розділом III	31751,4	100,5	69509,3	98,19	37757,9	-2,31	218,92
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття							
Баланс	31596,3	100	70793,9	100	39197,6	0	224,06

Протягом 2019 року господарська діяльність була прибутковою, про що свідчить наявність нерозподіленого прибутку станом на 31.12.2019 р у розмірі 1 089,00 тис. грн.

Дані таблиці 2.7 свідчать про зростання довгострокових та поточних зобов'язань. Разом з цим поява короткострокових кредитів банку свідчить про те, що підприємству недостатньо власних коштів для задоволення своїх потреб та ведення нормальної господарської діяльності. Це підтверджує зростання кредиторської заборгованості за товари на 31 612,2 тис. грн в абсолютному значенні, темп росту якої становить 211,93 %; за розрахунками з бюджетом на 207,1 тис. грн, або на 0,26 %; розрахунками зі страхування на 13,8 тис. грн. та за розрахунками з оплати праці на 45,6 тис. грн.

Наступним показником для аналізу є фінансового стану є ліквідність балансу підприємства.

Ліквідність балансу – показник, що відображає здатність активів підприємства перетворюватись у грошові кошти за той строк, який необхідний для погашення зобов'язань.

Однією з основних ознак ліквідності є перевищення вартості оборотних активів над вартістю короткострокових позик.

Для аналізу ліквідності балансу статті активу групують за швидкістю їх перетворення у грошові кошти, а пасиву – за терміновістю сплати. Групування активу і пасиву відображено у таблицях 2.8 – 2.9.

Таблиця 2.8 – Групування активів балансу

Група	Назва групи	Склад статей
A1	Найбільш ліквідні активи	– Грошові кошти у національній та іноземній валюті; – Поточні фінансові інвестиції
A2	Швидколіквідні активи	– Готова продукція; – Товари; – Векселі одержані; – Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги; – Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, зі страхування та з оплати праці; – Інша поточна дебіторська заборгованість.
A3	Повільноліквідні активи	– Виробничі запаси; – Незавершене виробництво; – Інші оборотні активи; – Інші фінансові інвестиції; – Витрати майбутніх періодів.
A4	Важколіквідні / неліквідні активи	– Нематеріальні активи; – Незавершене будівництво; – Основні засоби; – Довгострокова дебіторська заборгованість; – Інші необоротні активи.

Джерело: згруповано автором на підставі [21]

Таблиця 2.9 – Групування пасиву підприємства

Група	Назва групи	Склад статей
1	2	3
П1	Найбільш термінові зобов'язання	– Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями; – Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом, з позабюджетними платежами, зі страхування та оплати праці.
П2	Короткострокові зобов'язання та позики	– Векселі видані; – Короткострокові зобов'язання за товари, роботи та послуги; – Поточні зобов'язання з одержаних авансів; – Інші поточні зобов'язання.
П3	Довгострокові зобов'язання та позики	– Короткострокові кредити банків; – Доходи майбутніх періодів; – Забезпечення майбутніх витрат та платежів.
П4	Постійні зобов'язання	– Власний капітал

Джерело: згруповано автором на підставі[21]

Для того, щоб баланс підприємства вважати ліквідним, необхідно, щоб виконувались наступні умови:

1. $A1 \geq П1$ – виконання цієї умови означає, що підприємство має кошти для погашення термінових зобов'язань та більш ліквідних активів;
2. $A2 \geq П2$ – виконання цієї умови означає, що підприємство може бути платоспроможним у найближчому майбутньому;
3. $A3 \geq П3$ – виконання умови означає, що підприємство може бути платоспроможним на період середньої тривалості обороту активів;
4. $A4 \leq П4$ – виконання цієї умови свідчить про наявність на підприємстві власних коштів.

Якщо не виконується хоча б одна мова – ліквідність балансу вважається не абсолютною.

Фінансовий аналіз ліквідності балансу ТОВ «ФК «Віола» наведено у таблицях 2.10 – 2.11.

На 01.01.2018 року підприємство відчуває нестачу абсолютно ліквідних активів, оскільки не виконується перша умова, а саме $A1 \geq П1$, оскільки значення $A1$ менше $П1$ на 21,9 тис. грн. Впродовж року ситуація погіршується, що говорить про те, що підприємство не має коштів для погашення термінових зобов'язань, або покриття більш ліквідних активів.

Таблиця 2.10 – Фінансовий аналіз ліквідності балансу ТОВ «ФК «Віола» у 2018 році

АКТИВИ	01.01.18	31.12.18	ПАСИВИ	01.01.18	31.12.18	Платіжний баланс	
						01.01.18	31.12.18
A1	11,5	64,3	П1	33,4	107,2	-21,9	-42,9
A2	2188,3	31456,0	П2	2153,8	31644,1	34,5	-179,1
A3	15,2	29,8	П3	4,5	97,4	10,7	-67,6
A4	-	37,3	П4	23,3	-252,5	23,3	-289,8

Платіжний баланс швидколіквідних активів на 01.01.2018 року складає 34,5 тис. грн., а на 01.01.2019 – менша на 179,1 тис. грн. Отже, на 01.01.2019р. не виконується і друга умова, оскільки $A2$ менше $П2$, що каже про те, що підприємство не має оборотних активів, для погашення позик.

На 01.01.2019 р. не виконується і третя умова ліквідності балансу, оскільки величина повільно ліквідних активів менша на 67,6 тис. грн., що вказує на те, що підприємство не є платоспроможним у періоді середньої тривалості обороту активів.

Ліквідність четвертої групи становить $A4 \geq П4$, а отже вона також не відповідає умові, що свідчить про те, що на підприємстві відсутня мінімальна фінансова стійкість.

Як ми бачимо, на 01.01.2019 р. баланс підприємства є неліквідним, що говорить про те, що підприємство не є платоспроможним.

Для того, щоб детально розібратись з наведеними даними розглянемо коефіцієнти ліквідності на кінець року.

1. Коефіцієнт поточної ліквідності

$$K_{\text{поч.л.}} = A1 + A2 + A3 \div П1 + П2 = (64,3 + 31465,0 + 29,8) \div (107,2 + 31644,1) = 31559,1 \div 31751,3 = 0,99$$

Розрахунок цього коефіцієнта дає змогу оцінити, чи достатньо на підприємстві коштів для погашення короткострокових зобов'язань протягом 12-ти місяців. Рекомендоване значення показника перебуває в діапазоні 1-2. Відповідно до нашого розрахунку, ми бачимо, що підприємство у досить критичному становищі, оскільки не в змозі погасити свої поточні зобов'язання у належний строк.

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності

$$K_{\text{ш.л.}} = A1 + A2 \div П1 + П2 = 31529,3 \div 31751,3 = 0,99$$

По іншому він має назву – коефіцієнт «критичної оцінки», оскільки він дає змогу оцінити, на скільки ліквідні активи підприємства можуть погасити свою короткострокову заборгованість. Для нього рекомендоване значення сягає від 0,7 до 1,5. Наш розрахунок, що становить 0,99 відображає, що підприємство здатне погасити короткострокові позики, що надаються на строк менше 12-ти місяців.

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності

$$K_{\text{заг.л}} = A1 \div П1 + П2 = 64,3 \div 31751,3 = 0,002$$

Цей показник відображає, яку суму кредиторської заборгованості підприємство в змозі погасити негайно. Рекомендоване значення для нього становить $\leq 0,2$. Наш показник набагато менший за рекомендовані значення, підприємство не в змозі погасити свої зобов'язання у найближчі строки. Проте, якщо врахувати, що ймовірність того, що кредитори в один момент потребують оплати – низька, наш показник не є значним.

4. Загальний показник ліквідності

$$K_{\text{заг.л}} = A1 + 0,5 \times A2 + 0,3 \times A3 \div П1 + 0,5 \times П2 + 0,3 \times П3 = 15780,19 \div 30026,32 = 0,53$$

Цей показник відображає відношення всіх ліквідних активів до усіх зобов'язань. Рекомендоване значення для нього становить ≥ 1 . Відповідно до наших розрахунків, ми бачимо, що капітал підприємства майже в два рази перевищує його активи. Це означає, що ТОВ «ФК «Віола» в змозі перекрити 53% своїх зобов'язань.

5. Коефіцієнт забезпечення власними засобами

$$K_{\text{вл.з}} = П4 - А4 \div А1 + А2 + А3 = 215,2 \div 31508 = 0,007$$

Цей показник допомагає зрозуміти чи достатньо у підприємства власних коштів для підтримання фінансової стійкості. Рекомендований показник для цього коефіцієнта становить $\geq 0,1$, а отже виходячи з наших розрахунків, на 31.12.2018 року фінансовий стан нестійкий.

Таблиця 2.11 – Фінансовий аналіз ліквідності ТОВ «ФК «Віола» за 2019 рік

Активи	01.01.19	31.12.19	Пасиви	01.01.19	31.12.19	Платіжний баланс	
						01.01.19	31.12.19
A1	64,3	63,0	П1	107,2	373,7	-42,9	-310,7
A2	31465,0	70310,8	П2	31644,1	68601,1	-179,1	1709,7
A3	29,8	31,4	П3	97,4	670,1	-67,6	-638,7
A4	37,3	388,8	П4	-252,5	1149,0	-289,8	760,2

Виходячи із даних таблиці ми бачимо, що на 31.12.2019 року виконуються умови лише для другої групи ($A2 \geq П2$) та четвертої ($A4 \leq П4$). Через збільшення дебіторської заборгованості значно знизилась оборотність активів. Отже ліквідність балансу не є абсолютною, а ситуацію можна покращити шляхом компенсації нестачі за одними статтями, коштами з інших де відображається надлишок.

Розглянемо коефіцієнти ліквідності на кінець 2019 року.

1. Коефіцієнт поточної заборгованості

$$K_{\text{поч.л.}} = A1 + A2 + A3 \div P1 + P2 = 70405,2 \div 68974,8 = 1,02$$

Відповідно до розрахунків, ми можемо зробити висновок, що ТОВ «ФК «Віола» має достатньо коштів для погашення короткострокових зобов'язань, оскільки розрахований показник є дещо вищим за нормативне значення.

2. Коефіцієнт швидкої ліквідності

$$K_{\text{ш.л.}} = A1 + A2 \div P1 + P2 = 70373,8 \div 68974,8 = 1,02$$

Порівняно з 2018 роком, на 31.12.2019 рік коефіцієнт значно підвищився. Проте з однієї сторони це може свідчити, що більшість коштів вкладено у запаси підприємства, а з іншої сторони про те, що підприємство переживає скрутні часи через підвищення дебіторської заборгованості.

3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності

$$K_{\text{заг.л}} = A1 \div P1 + P2 = 63 \div 68974,8 = 0,0009$$

Даний показник показує, що збільшення поточної заборгованості, а особливо короткострокових позик, негативно впливає на фінансовий результат, оскільки вони є економічно не вигідними. Підприємство буде змушене збільшити свої довгострокові зобов'язання.

4. Загальний показник ліквідності

$$K_{\text{заг.л}} = A1 + 0,5 \times A2 + 0,3 \times A3 \div P1 + 0,5 \times P2 + 0,3 \times P3 = 35217,82 \div 34875,28 = 1,01$$

Рекомендоване значення для цього показника ≥ 2 , а отже у нашому випадку ТОВ «ФК «Віола» бракує оборотних засобів для погашення поточних зобов'язань.

5. Коефіцієнт забезпечення власними засобами

$$K_{\text{вл.з}} = P4 - A4 \div A1 + A2 + A3 = 760,2 \div 70405,2 = 0,01$$

Наш показник майже не змінився порівняно з 2018 роком, а отже, щоб підтримувати свою господарську діяльність підприємству необхідна допомога банківських установ.

Як ми бачимо, ліквідність балансу на 31.12.2019 не відповідає рекомендованим умовам, оскільки ТОВ «ФК «Віола» не здатне погасити термінові зобов'язання та знаходиться у залежності від фінансових установ. Тому на нашу думку, велику увагу слід приділити грошовим коштам, що не надходять до підприємства, а отже взяти під суворий контроль розрахунки з дебіторами.

Далі проаналізуємо «Звіт про фінансові результати». Це дасть змогу з'ясувати основне джерело та темп росту прибутку підприємства. Аналіз звіту відображено у таблиці 2.12

Як ми бачимо, протягом двох років дохід від реалізації товарів зріс на 72,98% або на 115345,6 тис. грн в абсолютному значенні. Цьому посприяло як збільшення обороту активів так і кількість покупців. Разом із цим на 51,44% зросла і собівартість реалізованих товарів або на 64798 тис. грн в абсолютному значенні, а також показник інших операційних витрат зріс на 50,52% або на 48740,8 тис. грн в абсолютному.

Таблиця 2.12 – Аналіз динаміки та структури фінансових результатів ТОВ «ФК «Віола» за 2018-2019 роки

Стаття	2018		2019		Відхилення		
	Тис.грн	Питома вага, %	Тис.грн	Питома вага, %	Абсолютне	В структурі	Темп росту
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від реалізації	158047,4	100	273393,0	100	115345,6	0	172,98
Інші операційні доходи	5,1	0,003	255,8	0,09	250,7	0,087	5015,6
Інші доходи	9,6	0,006	22,7	0,008	13,1	0,002	236,46
Разом доходи	158062,0		273671,5		115609,5		173,14
Собівартість реалізованих товарів	(125970,3)	79,7	(190768,3)	69,78	64798	-9,92	151,44
Інші операційні витрати	(32380,8)	20,49	(81121,6)	29,67	48740,8	9,18	250,52
Інші витрати	(134,0)	0,05	-	-	134,0	-0,05	0,00
Разом витрат	(158351,1)		(272024,0)		113672,9		171,79

Продовження таблиці 2.11

1	2	3	4	5	6	7	8
Фін. результати до оподаткування	(289,0)	0,18	1647,5	0,6	1936,5	0,42	570,07
Податок на прибуток	-		(243,3)	0,09	(243,3)	0,09	0,00
Чистий прибуток	(289,0)	0,18	1404,2	0,51	1693,2	0,33	485,88

Підсумовуючи все вищенаведене зазначимо, Товариство з обмеженою відповідальністю «Фармацевтична компанія «Віола» – компанія, основним видом діяльності якої є оптова торгівля фармацевтичними препаратами. Підприємство ТОВ «ФК «Віола» працює на підставі Статуту. Його основною метою є задоволення кінцевого споживача, а це аптечні заклади, шляхом постачання необхідних товарів. Підприємство має лінійну організаційну структуру управління, яка складається з адміністрації, бухгалтерії, відділу продажу, аптечного складу та ІТ-відділу, що підпорядковуються директору.

У своїй діяльності ТОВ «ФК «Віола» здійснює облік відповідно до чинного законодавства, про те не використовує рахунки 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 38 «Резерв сумнівних боргів» та 944 «Сумнівні та безнадійні борги», що не дає змоги у повному обсязі оцінити стан дебіторської заборгованості на підприємстві та прийняти доцільні рішення для вирішення проблем, що з нею пов'язані.

Враховуючи дані фінансового аналізу ліквідності підприємства, ми можемо зробити висновок, що станом на 31.12.2019 підприємство в змозі погасити зобов'язання, термін яких спливає. Порівняно з 2018 роком, підприємство значно покращило значення платіжного балансу швидколіквідних активів та короткострокових позик, а також важколіквідних активів та постійних зобов'язань. Відповідно до фінансового аналізу активів та пасивів підприємства протягом 2018-2019

рр., до таких результатів призвело збільшення дебіторської заборгованості за товар, роботи та послуги та наявність короткострокових позик. Під час дослідження, встановлено, що зі зростанням дебіторської заборгованості, станом на 31.12.2019 р., знизився потік грошових коштів до підприємства, що свідчить про те, що значна сума коштів знаходиться поза межами господарської діяльності. Значну суму коштів підприємство направляє на розвиток основних засобів, що значно підвищує витрати підприємства. На нашу думку, доцільніше було б сформувати резерв сумнівних боргів, який дозволить збільшити фінансовий результат підприємства шляхом зменшення заборгованості.

3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ З ДЕБІТОРАМИ ТОВ «ФК «ВІОЛА»

3.1 Проведення внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «ФК «Віола»

На підприємстві ТОВ «ФК «Віола» процес внутрішнього контролю складається з формування тесту, плану та програми контролю. Дані, отримані під час перевірки групуються у робочих документах, на онові яких складається загальний висновок стану обліку дебіторської заборгованості.

Для оцінки внутрішнього контролю обліку розрахунків з дебіторами було складено тест (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Тест оцінки внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами

№	Зміст питань	Відповідь		Примітки
		Так	Ні	
1	2	3	4	5
1	Чи наявні договори купівлі-продажу?	X		
2	Чи контролює головний бухгалтер укладання договорів?	X		
3	Чи перевіряються достовірність видаткових накладних?	X		
4	Хто перевіряє відповідність реквізитів у первинних документах: – головний бухгалтер; – відповідальний за розрахунок з дебіторами; – касир?	X		
5	Чи у хронологічному порядку ведеться облік операцій з реалізації товарів, робіт та послуг?	X		
6	Чи відповідають дані первинних документів даним у Журналі 3 та відомостях?	X		
7	Чи відповідають дані журналу 3 даним головної книги?	X		

Після ознайомлення з відповідями на тест було складено план (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Загальний план внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на ТОВ «ФК «Віола»

Етап контролю	Зміст процедур контролю	Термін проведення	Виконавець
1	2	3	4
Попередній	Знайомство зі структурою ТОВ «ФК «Віола»	01.10.2020-31.10.2020	Левитська Д.Ю.
	Оцінка внутрішнього контролю		
Основний	Перевірити наявність та правильність заповнення видаткових накладних	01.10.2020-05.10.2020	Левитська Д.Ю.
	Перевірити правильність відображення сплати дебіторської заборгованості	06.10.2020-10.10.2020	Левитська Д.Ю.
	Перевірити правильність відображення розрахунків з дебіторами в обліку	11.10.2020-20.10.2020	Левитська Д.Ю.
	Перевірка відповідності сум облікових регістрів даним головної книги	21.10.2020-31.10.2020	Левитська Д.Ю.
Заключний	Складання звіту контролера		Левитська Д.Ю.

На підставі загального плану наведеного у таблиці 3.2 складається програма внутрішнього контролю (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3 – Програма внутрішнього контролю дебіторської заборгованості на ТОВ «ФК «Віола»

Зміст процедур контролю	Якісні критерії	Методи контролю	Джерела інформації	Індекс робочого документа	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5	6	7
Перевірити наявність та правильність заповнення видаткових накладних	А, Г	Вибірковий, документальний	Видаткова накладна	ДЗ-1	01.10.2020-05.10.2020	Левитська Д.Ю.
Перевірити правильність відображення сплати дебіторської заборгованості	А, Б, Г	Вибірковий, документальний	Виписки банку, реєстр дебіторської заборгованості	ДЗ-2	06.10.2020-10.10.2020	Левитська Д.Ю.

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
Перевірити правильність відображення розрахунків з дебіторами в обліку	А, Б, Г	Вибірковий, докумен- тальний	ПКО, Видаткова накладна, Журнал З,	ДЗ-3	11.10.2020- 20.10.2020	Левитська Д.Ю.
Перевірка відповідності сум облікових регістрів з даними головної книги	А, Б, Г, Є	Вибірковий, докумен- тальний	Відомості, Журнал З, Головна книга	ДЗ-4	21.10.2020- 31.10.2020	Левитська Д.Ю.

Під час проведення внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами, нами було виявлено декілька порушень. Інформацію, отриману під час перевірки згруповано у робочих документах, які наведено у таблицях 3.4 – 3.6.

Таблиця 3.4 – Робочий документ контролера ДЗ-1 «Перевірка наявності та правильності заповнення видаткових накладних»

№ накладної	Дата накладної	Сума, грн	ТОВ «ФК «Віола»		Контрагент	
			Підпис	Печатка	Підпис	Печатка
ПФК00265	04.09.20	1 657,25	+	+	+	+
ПФК00354	04.09.20	359 748,25	+	+	-	+
ПФК00368	07.09.20	984 032,98	+	+	-	-
ПФК00412	09.09.20	1 579 624,98	+	+	+	+
ПФК01592	15.09.20	25 321,05	-	+	+	-
ПФК01625	17.09.20	362 147,11	+	+	+	+
ПФК02658	21.09.20	1 987 259,36	+	+	+	+
ПФК03214	25.09.20	2 658,14	+	+	+	+

Висновки: у видатковій накладній № ПФК0035 від 04.09.2020 на суму 359 748,25 грн відсутній підпис зі сторони контрагента; у видатковій накладній № ПФК00368 від 07.09.2020 відсутні підпис та печатка зі сторони контрагента; у видатковій накладній № ПФК01592 від 15.09.2020 на суму 25 321,05 грн відсутній підпис ТОВ «ФК «Віола» та печатка контрагента.

Таблиця 3.5 – Робочий документ контролера ДЗ-2 «Перевірка достовірності відображення сплати дебіторської заборгованості»

Контрагент	Виписка банку			Реєстр дебіторської заборгованості			Відхилення	
	№	Дата	Сума, грн	№	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн
Аметрін ФК	1526	02.09.20	1259,36	1526	03.09.20	1259,36	-	-
ТОВ АЛТ	1652	07.09.20	354958,20	1652	07.09.20	354958,2	-	-
ТОВ Бадм	2198	15.09.20	25985,22	2198	14.09.20	22985,22	-	3000,00
Декада 2000	4577	21.09.20	1985,70	4577	21.09.20	1985,70	-	-

Висновки: дані виписки банку № 2198 від 15.09.2020р. на суму 25 985,22 грн. були відображені з відхиленням у 3 000,00 грн.

Таблиця 3.6 – Робочий документ контролера ДЗ-3 «Перевірка достовірності відображення розрахунків з дебіторами в обліку»

Зміст операції	За даними ТОВ «ФК «Віола»			За даними контролера			Відхилення та виправлення		
	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн	Дт	Кт	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Реалізовано продукцію ТОВ Алт	361	702	359248,20	361	702	359248,20	-	-	-
Реалізовано продукцію Аметрін ФК	361	281	25361,00	361	702	25361,00	361	281	25361,00
							361	702	25361,00
Погашено дебіторську заборгованість ТОВ Бадм в касу	301	361	129631,58	301	361	128631,58	301	361	129631,58
							301	361	128631,58

Висновки: у бухгалтерському обліку при відображенні реалізації продукції для Аметрін ФК допущено помилку у кореспонденції, а саме Дт 361 Кт 281; у бухгалтерському обліку при відображенні погашення дебіторської заборгованості ТОВ Бадм помилково відображена сума на 1 000,00 грн.

Таблиця 3.7 – Робочий документ контролера ДЗ-4 «Перевірка відповідності сум облікових регістрів даним головної книги»

Відомість			Журнал 3 (сума, грн)	Головна книга (сума, грн)	Відхилення, грн	
№	№ рахунку	Сума, грн			Журнал 3 від відомості (сума, грн)	Головна книга від журналу (сума, грн)
3.1	301	5 965 758,65	5 965 758,65	5 965 658,65	-	100,00
3.1	701	12 958 789,58	12 958 789,58	12 958 789,58	-	-
3.1	685	95 158 659,55	95 158 659,55	95 158 659,55	-	-
3.2	28	2 598,20	2 568,20	2 568,20	30,00	-
3.2	301	10 956,55	10 956,55	10 956,55	-	-

Висновки: за рахунком 301 сума записана в Головній книзі на 100 грн менша ніж у Журналі 3; за рахунком 28 сума записана в Журналі 3 на 30,00 грн менша ніж у Відомості 3.2.

Звіт контролера
№ 158 від 15.11.2020

Вид заходу: внутрішній контроль

Організація: ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола».

Дата початку внутрішнього контролю: 01.10.2020.

Дата закінчення внутрішнього контролю: 31.10.2020.

Напрямок внутрішнього контролю: контроль обліку дебіторської заборгованості.

Підстава проведення внутрішнього контролю: Наказ ТОВ «ФК «Віола» № 596 від 24.09.2020 «Про проведення позапланового внутрішнього контролю».

Період, за який проводиться внутрішній контроль: 01.09.2020 – 30.09.2020.

Об'єкт внутрішнього контролю: система внутрішнього контролю, діяльність ТОВ «ФК «Віола», щодо дотримання законодавчих актів, умов договорів та процедур обліку.

Цілі внутрішнього контролю: дати оцінку організації внутрішнього контролю, дотриманню підприємством законодавчих актів, умов договорів та процедур обліку розрахунків з дебіторами.

Керівник контролюючої групи: Головний бухгалтер ТОВ «ФК «Віола» Єрохіна Наталія Євгеніївна.

До контролюючої групи залучено: магістранта кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту ЗНУ Левитську Діану Юріївну.

Основні висновки: під час перевірки було оцінено організацію внутрішнього контролю, дотримання підприємством законодавчих актів, умов договорів та процедур обліку розрахунків з дебіторами.

За результатами контролю було зроблено висновки, що підприємство в цілому здійснює ведення бухгалтерського обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» з деякими порушеннями.

Директору ТОВ «ФК «Віола» було надано рекомендації для покращення обліку ведення бухгалтерського обліку розрахунків з дебіторами.

1. Перевірка наявності та правильності заповнення видаткових накладних

Перевірку наявності та правильності заповнення видаткових накладних було здійснено вибіркоvim та документальним методами.

Відповідно до робочого документа ДЗ-1 в ході дослідження встановлено наступні порушення:

– у видатковій накладній № ПФК00354 від 04.09.2020р. відсутній підпис зі сторони контрагента;

- у видатковій накладній № ПФК00368 від 04.09.2020р. відсутній підпис та печатка контрагента;

- у видатковій накладній № ПФК01592 від 15.09.2020р. відсутній підпис ТОВ «ФК «Віола» та печатка контрагента.

2. Перевірка достовірності відображення сплати дебіторської заборгованості

Перевірку достовірності відображення сплати дебіторської заборгованості було здійснено вибіркоvim та документальним методами.

Відповідно до робочого документа ДЗ-2 в ході дослідження встановлено порушення:

- дані виписки банку № 2198 від 15.09.2020р. на суму 25 985,22 грн. були відображені в обліку з відхиленням у 3 000,00 грн.

3. Перевірка достовірності відображення розрахунків з дебіторами в обліку

Перевірка достовірності відображення розрахунків з дебіторами в обліку було здійснено вибіркоvim та документальним методами.

Відповідно до робочого документа ДЗ-3 в ході дослідження було виявлено порушення:

- у бухгалтерському обліку при відображенні реалізації продукції для Аметрін ФК допущено помилку у кореспонденції, а саме Дт 361 Кт 281;

- у бухгалтерському обліку при відображенні погашення дебіторської заборгованості ТОВ Бадм помилково відображена сума на 1 000,00 грн.

4. Перевірка відповідності сум облікових реєстрів з даними Головної книги

Перевірка відсутності сум облікових реєстрів даним головної книги було здійснено вибіркоvim та документальним методами.

Відповідно до робочого документа ДЗ-4 в ході дослідження було виявлено наступні порушення:

– за рахунком 301 сума записана в Головній книзі на 100 грн менша ніж у Журналі 3;

– за рахунком 28 сума записана в Журналі 3 на 30,00 грн менша ніж у Відомості 3.2.

Висновок за результатами контролю:

Перевірку обліку дебіторської заборгованості на ТОВ «ФК «Віола» було здійснено вибірково документальним методом.

Під час проведення перевірки, нами було встановлено, що система внутрішнього контролю на ТОВ «ФК «Віола» є недосконалою, оскільки було виявлено порушення у вигляді невідповідності даних облікових регістрів між собою та недотримання умов ведення документування.

В ході перевірки було встановлено непоодинокі порушення по кожному пункту програми внутрішнього контролю, що свідчить про те негативний стан внутрішнього контролю на ТОВ «ФК «Віола».

Про виявлені порушення було повідомлено директора компанії та надано рекомендації для покращення стану внутрішнього контролю підприємства та обліку дебіторської заборгованості.

Звіт контролера складено у двох екземплярах на чотирьох аркушах.

Головний бухгалтер _____ Єрохіна Н.Є.

Директор ТОВ «ФК «Віола» _____ Безух В.Ю.

3.2 Пропозиції щодо удосконалення оподаткування та обліку розрахунків з дебіторами

Для правильного ведення бухгалтерського обліку та достовірного відображення інформації у фінансовій звітності підприємству необхідно звертати увагу на будь які деталі, що допоможуть відобразити його стан.

Як зазначалось раніше, ТОВ «ФК «Віола», для відображення дебіторської заборгованості використовує лише субрахунок 361

«Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками». На нашу думку підприємству необхідно здійснювати класифікацію дебіторської заборгованості на поточну (відобразити на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками») та довгострокову (відобразити на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»). Це дасть змогу підприємству виділити ту категорію заборгованості, контроль за якою планує дослідити.

Відсутність на ТОВ «ФК «Віола» резерву сумнівних боргів негативно впливає на фінансовий стан підприємства, про що свідчить фінансовий аналіз балансу. На нашу думку, для формування резерву сумнівних боргів, підприємству доцільніше використовувати спосіб «класифікації дебіторської заборгованості». Цей спосіб розраховується за допомогою групування заборгованості за періодом несплати. Нами рекомендовано використовувати величину періоду несплати, що дорівнює 3-м місяцям. Нарахування резерву сумнівних боргів шляхом «класифікації дебіторської заборгованості», використовуючи поквартальне її групування, дозволить підприємству точніше розрахувати величину резерву та отримати більше інформації про стан заборгованості.

Враховуючи, що підприємство працює на умовах наступної оплати, рекомендуємо вважати умови договору простроченими з початку другого місяця. Для спрощення відстеження таких умов пропонуємо запозичити «лічильника» строку прострочення у мікрофінансових організацій. На наша думку, для покращення обліку розрахунків з дебіторами, тих, хто потрапив під так званий лічильник автоматично розподіляло на окремі субрахунки в залежності від їх класифікації. Так, наприклад, оскільки поточна заборгованість на ТОВ «ФК «Віола» ведеться на субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками», класифіковану заборгованість необхідно відобразити на таких субрахунках:

- 3611 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками з оплатою до 3-х місяців»;
- 3612 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками з оплатою до 6-ти місяців»;
- 3613 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками з оплатою до 9-ти місяців»;
- 3614 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками з оплатою до 12-ти місяців».

При відображенні довгострокової дебіторської заборгованості слід застосовувати дещо іншу класифікацію. Враховуючи, що строк оплати для довгострокової заборгованості становить 12 місяців, прострочку бажано рахувати з 13-го місяця. Класифіковану довгострокову заборгованість краще відображати на субрахунках:

- 181 «Довгострокова дебіторська заборгованість зі строком оплати до 18-ти місяців»;
- 182 «Довгострокова дебіторська заборгованість зі строком оплати до 24-х місяців»;
- 183 «Довгострокова дебіторська заборгованість зі строком оплати до 30-ти місяців».

Використовуючи ці субрахунки підприємство має змогу отримати детальну інформацію по заборгованості за конкретний період сплати. Це допоможе контролювати процес обліку та запобігти виникненню безнадійної заборгованості.

Для відображення в управлінському обліку класифікованої заборгованості відповідно до запропонованих субрахунків, рекомендуємо використовувати запропоновану у таблиці 3.8 форму відомості. Для відображення поточної заборгованості рекомендуємо нумерувати відомість відповідно до номеру субрахунку, а саме, для субрахунку 3611 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками з оплатою до 3-х місяців»

використовувати нумерацію 361.1 и подібне. Такого ж типу нумерацію застосовувати для відображення довгострокової заборгованості.

Таблиця 3.8 – Запропонована відомість з відображення поточної (довгострокової заборгованості)

Відомість № 36._ (18._) за рахунком 361._ (18._)
станом на __.__.20__р.

№	Контрагент	Сума боргу з першого місяця прострочки	Нарахована сума штрафу протягом періоду	Виплачена сума штрафу протягом періоду	Сума заборгованості станом на __.__.20__р.

Джерело: складено автором

Для мінімізації фінансових ризиків рекомендуємо встановити ліміт величини дебіторської, при перевищенні якої до стягування заборгованості залучиться юрист. Так, при простроченні оплати поточної дебіторської заборгованості, рекомендуємо залучати юриста з шести місяців прострочки. У випадку довгострокової дебіторської заборгованості рекомендуємо залучати з трьох місяців прострочки.

Для того, щоб не допустити великих сум заборгованості рекомендуємо застосовувати спосіб погашення взаємозаліком, спосіб оплати у розстрочку, або ж надання знижки при погашенні певної суми протягом 2-х місяців.

Також, наявність резерву сумнівних боргів допоможе вчасно виявити можливість формування безнадійної заборгованості та прийняти заходів для її списання. Нагадаємо, що ТОВ «ФК «Віола» невеликі суми безнадійної заборгованості списує за рахунок інших витрат, про те це не змінює їх податкового кредиту. Завдяки використанню субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» підприємство може не лише зменшити величину

дебіторської заборгованості, але й податкового кредиту, що позитивно вплине на його фінансовий результат.

	(посада керівника)

	(назва підприємства, код ЄДРПОУ)

	(ФІО керівника підприємства)

	(Юридична адреса підприємства-покупця)

Акт-претензій №
Про сплату штрафів за несплату реалізованої товару, робіт та послуг

На підставі Договору про реалізацію товарів, робіт та послуг (далі – Договір) № _____ від __.__.20__р., укладеного між _____, в особі _____ (далі – Покупець), з однієї сторони, та ТОВ «Фармацевтична компанія «Віола» в особі директора Безуха Владислава Юрійовича (далі - Постачальник), з іншої, встановлено обов’язок Покупця сплатити Постачальнику суму боргу у розмірі _____ грн.

Замовлення Покупця № _____ від __.__.20__ р. було виконано протягом _____ діб (доби), про що свідчать видаткова накладна № _____ від __.__.20__р. та товаро-транспортна накладна № _____ від __.__.20__ р.

Відповідно до виставленого покупцю рахунку №__ від __.__.20__р., ним була сплачена заборгованість у розмірі _____ грн., залишок заборгованості становить _____ грн.

Загальна сума претензії становить _____ грн. – сума штраф становить __% відповідно до пункту _____ Договору.

Керуючись п.4 ст. 231 Господарського кодексу України, ст. 19 Господарсько процесуального кодексу України та п. __ Договору, прошу, в установлений законом строк для відповіді на претензію, сплатити суму претензії у розмірі _____ грн. на розрахунковий рахунок Постачальника.

У разі, якщо Покупець відмовиться від задоволення претензії у зазначений строк, Постачальник буде змушений звернутись з позовом до суду.

Додатки:

1. Копія Договору №__ від __.__.20__р.;
2. Копія видаткової накладної №__ від __.__.20__р.;
3. Копія товаро-транспортної накладної №__ від __.__.20__р.;
4. Копія виставленого рахунку №__ від __.__.20__р.

Директор _____ Безух Ю.В.
 __.__.20__р.

Рисунок 3.1 – Запропонована форма Акт-претензії

Джерело: доопрацьовано на основі [34]

У разі порушення покупцем умов договору та для того, щоб зобов'язати його сплатити штраф, рекомендуємо застосувати на ТОВ «ФК «Віола» запропоновану форму Акту-претензій зображену на рисунку 3.1

Для удосконалення оподаткування розрахунків з дебіторами рекомендуємо звернути окрему увагу податку на додану вартість. Протягом своєї господарської діяльності підприємство стикається з безліччю операцій виконуючи роль як кредитора, так і дебітора, а тому існує імовірність у необхідності відображення упорядкованої інформації розрахунків з податку на додану вартість. У таблиці 3.9 нами запропоновано реєстр з податку на додану вартість.

Таблиця 3.9 – Запропонована форма реєстру з податку на додану вартість

Контрагент	Реалізація товарів, робіт та послуг, грн	Сума ПЗ відповідно до умов договору, грн	Зареєстровані податкове зобов'язання, грн	Придбання товарів, робіт та послуг, грн	Сума ПК відповідно до умов договору, грн	Зареєстрований податковий кредит, грн	Сума ПДВ, грн

Джерело: складено автором

3.3 Пропозиції щодо удосконалення внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «ФК «Віола»

Приймаючи до уваги дані, отримані під час дослідження внутрішнього контролю на ТОВ «ФК «Віола», ми пропонуємо запровадити окрему посаду внутрішнього контролера, який має бути підпорядкований безпосередньо директору, а його посадові інструкцію розробити на основі Міжнародних стандартів аудиту.

Зважаючи на проблеми, які були виявлені під час нашого дослідження, ми удосконалили тест оцінки внутрішнього контролю (таблиця 3.10), план (таблиця 3.11), програму внутрішнього контролю

(таблиця 3.12) та робочі документи контролера, які допоможуть стабілізувати на підприємстві облік дебіторської заборгованості та збільшити фінансовий результат.

Таблиця 3.10 – Тест для оцінки внутрішнього контролю

№	Зміст питань	Відповідь			Примітки
		Так	Ні	Власна	
1	2	3	4	5	6
1	Які підрозділи відповідають за укладання договорів?				
2	Чи проводиться аналіз фінансового стану потенційного клієнта?				
3	Чим контролюється виконанням умов договорів?				
4	На основі яких наданих даних ухвалюється укладання договорів?				
5	Чи використовується на підприємстві журнальна форма?				
6	Чи розподілені розрахунки з покупцями та розрахунки з підзвітними особами між різними працівниками бухгалтерії?				
7	Чи являється їх робота взаємозамінною?				
8	Чи обмежений доступ до особистих записів програмних носіїв?				
9	Чи перевіряються усі необхідні реквізити у первинних документах?				
10	Чи проставляються підписи та печатки на виписаних документах задалегідь?				
11	Чи перевіряється відповідність даних у первинних документах з програмними розрахунками?				
12	Чи складається реєстр перевірки відповідності даних?				
13	Чи формується резерв сумнівних боргів?				
14	За яким методом розраховується резерв сумнівних боргів?				
15	Чи використовуються наступні розрахунки при класифікації заборгованості: – 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» – 944 «Сумнівні та безнадійні борги»				
16	На основі чого списується безнадійна заборгованість?				
17	Чи проводиться звірка розрахунків з дебіторами?				
18	З якою періодичністю складається акт-звірка розрахунків?				
19	Чи групується дебіторська заборгованість?				
	За якими показниками?				

Продовження таблиці 3.10

1	2	3	4	5	6
20	Чи застосовується взаєморозрахунок при погашенні дебіторської заборгованості?				
21	Чи контролюється об'єм використаного пального під час відрядження?				
22	Чи проводиться інвентаризація дебіторської заборгованості?				
	З якою періодичністю?				
	Як відображаються результати?				

Джерело: доопрацьовано на основі [29]

Таблиця 3.11 – План проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості

Етап контролю	Перелік процедур контролю	Термін проведення
1	2	3
Попередній	Знайомство зі структурою підприємства	
	Оцінка системи внутрішнього контролю	
	Ознайомлення з Наказом про облікову політику	
Основний	Перевірка достовірності ухвалення договорів	
	Перевірка наявності первинних документів	
	Перевірка умови сплати за договором	
	Перевірка правильності та законності класифікації дебіторської заборгованості	
	Перевірка правильності відображення дебіторської заборгованості в обліку	
	Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку	
	Перевірка відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності	
	Перевірка правильності та аргументованості списання безнадійної заборгованості	
Групування недоліків		
Заключна	Формулювання звіту контролера	

Джерело: доопрацьовано на основі [29]

Таблиця 3.12 – Програма проведення внутрішнього контролю дебіторської заборгованості

№	Аудиторські процедури	Мета	Якісні критерії	Документи обліку	Методи аудиту	Індекс документу	Термін аудиту
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Перевірка наявності ухвалення усіма підрозділами	Впевнитись у наявності візування договору відповідними підрозділами	А, Б, Г	Лист ухвалення	Суцільна	ДЗ-1	
2	Перевірка наявність первинних документів	Впевнитись у існуванні первинних документів	А, Б, В	Видаткова накладна, податкова накладна, ТТН, виписка банку, касові ордери, журнал 3, відомості, платіжні доручення	Вибіркова, документальна	ДЗ-2	
3	Перевірити умови сплати за договором	Впевнитись у правильності визначення умов сплати	Б, В, Г	Договір, виписка банку	Вибіркова, суцільна	ДЗ-3	
4	Перевірка правильності класифікації дебіторської заборгованості	Впевнитись у правильності класифікації дебіторської заборгованості	А, Б, В, Г	Журнал 3, відомості	Суцільна	ДЗ-4	
5	Перевірка правильності відображення дебіторської заборгованості в обліку	Впевнитись у правильності відображення дебіторської заборгованості в обліку	А, Б, Г	Платіжні документи, журнал 3, відомості, головна книга	Суцільна, документальна	ДЗ-5	

Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4	5	6	7	8
6	Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку	Впевнитись у правильності відображення даних синтетичного та аналітичного обліку	А, Б, Г	Платіжні документи, журнал 3, відомості, головна книга	Суцільна, документальна	ДЗ-6	
7	Перевірка відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності	Впевнитись у правильності відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності	А, Б, Г	Видаткова накладна, журнал, Баланс	Документальна	ДЗ-7	
8	Перевірка правильності та аргументованості списання безнадійної заборгованості	Впевнитись у правильності списанні безнадійної заборгованості	А,Б, Г	Ухвала суду, платіжні доручення, бухгалтерська довідка	Вибіркова, документальна	ДЗ-8	

Джерело: доопрацьовано на основі [29]

Також нами було запропоновано робочі документи контролера, що допоможуть згрупувати отриману інформацію та детально оцінити стан внутрішнього контролю на підприємстві. Запропоновані робочі документи наведено у таблицях 3.13 – 3.17.

Таблиця 3.13 – Робочий документ контролера ДЗ-1 «Перевірка достовірності ухвалення договорів»

Контрагент	Підрозділи						Відхилення
	Юрист	Головний бухгалтер	Служба безпеки	Фінансовий директор	Комерційний директор	Директор	

Джерело: складено автором

Таблиця 3.14 – Робочий документ контролер ДЗ-2 «Перевірка наявності первинних документів»

Контрагент	Дата операції	Первинні документи						Примітки
		Видавкові накладні	ТТН	Податкові накладні	Касові ордери (зазначити)	Журнал 3	Відомості (зазначити)	

Джерело: [29]

Таблиця 3.15 – Робочий документ контролера ДЗ-4 «Перевірка правильної класифікації дебіторської заборгованості»

Контрагент	Період сплати за договором	Фактична дата сплати	Класифікація на підприємстві	Примітки

Джерело: [29]

Таблиця 3.16 – Робочий документ контролера ДЗ-6 «Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку»

Зміст операції	Дані синтетичного обліку		Дані аналітичного обліку		Дані балансу	Відхилення	Примітки
	№ док	Сума	№ док	Сума			

Джерело: створено автором

Таблиця 3.17 – Робочий документ контролера ДЗ-8 «Перевірка законності списання та аргументованості списання безнадійної заборгованості»

Назва операції	Сума	Дата заборгованості	Записи в:			Підстава	Примітки
			регістрах	Головній книзі	Аудитора		

Джерело: створено автором

Отже, методика внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «ФК «Віола» являє собою перевірку окремих документів. Відсутність такої складової внутрішнього контролю, як аудит, передбачає відсутність на підприємстві обізнаності стосовно стану дебіторської заборгованості.

Враховуючи виявлені раніше недоліки в організації внутрішнього контролю, нами було запропоновано запровадити систему внутрішнього аудиту. Для детальної оцінки контролю було розроблено тест аудитора, складені на основі тесту план та програма аудиту, дозволять виокремити ті процеси обліку, які потребують перевірки, а робочі документи допоможуть у групуванні отриманої інформації.

Для удосконалення обліку дебіторської заборгованості, було запропоновано класифікувати дебіторську заборгованість, та групувати за періодом несплати, який дорівнює кварталу, що дозволить отримувати більш детальну інформацію. Наявність резерву сумнівних боргів допоможе мінімізувати витрати підприємства які пов'язані за списанням дебіторської заборгованості та збільшити його прибуток.

ВИСНОВКИ

Під час проведення дослідження було узагальнено методологічні та правові аспекти та розроблено пропозиції для удосконалення обліку, оподаткування та внутрішнього контролю розрахунків з дебіторами на ТОВ «ФК «Віола». Під час формулювання рекомендацій ми мали можливість дійти наступних висновків:

1. Розрахунки з дебіторами – одна з важливих ланок діяльності підприємства, яка потребує постійного контролю та документального підтвердження кожної операції. Основним документом, який регламентує процеси обліку розрахунків з дебіторами є ПС(БО) 10 «Дебіторська заборгованість». Відповідно цього положення розрізняють основні види дебіторської заборгованості: поточна дебіторська заборгованість, довгострокова дебіторська заборгованість, сумнівна та безнадійна заборгованість.

Важливим є належне виконання правил документообігу, оскільки кожен документ є підтвердженням здійснення тієї чи іншої операції. Документами, що підтверджують розрахунки з покупцями та замовниками є: договір про реалізацію товарів, робіт та послуг; розпорядження відділу збуту, видаткова та податкова накладні, товаро-транспортна накладна, довіреність матеріально-відповідальної особи, прибутковий касовий ордер, платіжне доручення та виписка банку. До документів, що відображають розрахунки з підзвітними особами належать: заява працівника на відрядження; наказ «Про направлення на відрядження»; видатковий касовий ордер; звіт про використання коштів наданих під звіт; прибутковий касовий ордер (у випадку залишку підзвітних сум) та документи, що підтверджують цільове використання наданих під звіт коштів.

В залежності від виду заборгованості, облік розрахунків з дебіторами відображається на рахунках: поточна дебіторська заборгованість за товари роботи та послуги на рахунку 36 «Розрахунки с покупцями та

замовниками»; дебіторська заборгованість за векселями одержаними – 34 «Короткострокові векселі одержані»; довгострокова дебіторська заборгованість – 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»; формування резерву сумнівних боргів, або списання заборгованості за його рахунок відображається на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів»; облік безнадійної заборгованості відображається на субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги», дебіторська заборгованість підзвітних осіб та інших дебіторів відображається на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Основними завданнями внутрішнього контролю дебіторської заборгованості є перевірка законності виникнення заборгованості, перевірка достовірності відображення даних дебіторської заборгованості в обліку, перевірка законності списання безнадійної заборгованості та достовірності відображення даних у фінансовій звітності підприємства.

Для виконання усіх поставлених завдань внутрішнього контролю працівникам бухгалтерії підприємства необхідно володіти усіма підтверджуючими операцію документами, останніми змінами в українському законодавстві та податковому кодексі стосовно обліку розрахунків з дебіторами, а також слідкувати за дотриманням виконання вимог нормативних документів.

2. На ТОВ «ФК «Віола» облік розрахунків з дебіторами здійснюється бухгалтерією підприємства. Враховуючи, що підприємство не використовує класифікацію дебіторської заборгованості, облік як поточної так і довгострокової заборгованості відображаються на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Облік оподаткованих та неоподаткованих медичних товарів здійснюється відповідно до останніх змін у податковому законодавстві.

3. Для здійснення аналізу фінансового стану ТОВ «ФК «Віола» за 2018-2019рр. нами було розраховано коефіцієнти ліквідності балансу

підприємства та проведено аналіз динаміки та структури фінансових результатів.

Враховуючи дані показників ліквідності видно, що підприємство на кінець 2019 року, за рахунок збільшення дебіторської заборгованості знизився потік грошових коштів до підприємства, що свідчить про те, що значна сума коштів знаходиться поза межами господарської діяльності. Станом на 31.12.2020 р. ТОВ «ФК «Віола» покращило значення платіжного балансу швидколіквідних активів та короткострокових позик, а також важколіквідних активів та постійних зобов'язань, чому також могло посприяти збільшення дебіторської заборгованості.

4. Внутрішній контроль дебіторської заборгованості – є важливою складовою її обліку. Він проводиться на вимогу керівника підприємства для виконання основних завдань контролю.

Враховуючи дані звіту контролера, ми дійшли висновків, що загальний стан організації внутрішнього контролю на ТОВ «ФК «Віола» є недосконалою, оскільки було виявлено непоодинокі порушення по кожному пункту програми контролю у вигляді невідповідності даних облікових реєстрів між собою та недотримання умов ведення документування.

Про виявлені порушення було повідомлено директора компанії та надано рекомендації для покращення стану внутрішнього контролю підприємства та обліку дебіторської заборгованості.

На основі результату проведеної перевірки, для удосконалення внутрішнього контролю на ТОВ «ФК «Віола», нами було запропоновано удосконалений тест оцінки внутрішнього контролю, план та програма внутрішнього контролю, а також, для групування отриманої інформації, розроблено робочі документи контролера.

5. Для удосконалення обліку розрахунків з дебіторами нами було запропоновано запровадити на підприємстві нарахування резерву сумнівних боргів за методом «класифікації дебіторської заборгованості» та

згрупувати її за строком несплати, що дорівнює кварталу. Класифіковану дебіторську заборгованість рекомендуємо відображати на спеціально складених субрахунках бухгалтерського обліку, а отримані дані заносити до запропонованого формату відомості за окремими субрахунками. У разі, якщо покупцем було порушено умови договору купівлі-продажу, було складено формат акту-претензії.

Розроблено формат реєстру відображення податку на додану вартість для упорядкування одержаної інформації під час розрахунків з дебіторами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.10.2019 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
2. Інструкція Про службові відрядження в межах України та за кордоном: затв. наказом Міністерства фінансів України від 12.05.2020 р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>.
3. Кодекс законів про працю України від 25.10.2020 р. № 322-08. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.
4. Міжнародні Стандарти Бухгалтерського Обліку 1 «Подання фінансових звітів» від 01.01.2012 р. № 929_013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text.
5. Міжнародні Стандарти Бухгалтерського Обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012 р. № 929_025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text.
6. Міжнародні Стандарти Бухгалтерського Обліку 32 «Фінансові інструменти: подання» від 01.01.2012 р. № 929_029. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text.
7. Міжнародні Стандарти Бухгалтерського Обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» від 17.10.2013 р. № 929_015. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text.
8. Національні Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 23.07.2019 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
9. Національні Положення (Стандарти) Бухгалтерського Обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: затв. наказом Міністерства Фінансів

України від 03.08.2018 р. № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>.

10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Нормативна база. Бухгалтер 911. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>.

11. Податковий кодекс України від 07.11.2020 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

12. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: затв. наказом Міністерства Фінансів України від 29.10.2019 р. № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>.

13. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 15 «Дохід»: затв. наказом Міністерства Фінансів України від 09.08.2013 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

14. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 25 «Фінансова звітність суб'єктів малого підприємництва»: затв. наказом Міністерства Фінансів України від 23.07.2019 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 14.11.2020 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

16. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 21.10.2019 № 2343-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2343-12#Text>.

17. Про захист прав споживачів: Закон України від 16.10.2020 р. № 1023-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12#Text>.

18. Про результати суцільної інвентаризації дебіторської заборгованості: Постанова Кабінету Міністрів України від 12.07.2000 р. № 750-99-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/750-99-п#Text>.
19. Цивільний кодекс України від 16.10.2020 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>.
20. Альошкіна Н. Розрахунок резерву сумнівних боргів: вам вирішувати – який метод обирати. *Податки & Бухолік*, 2017. №21. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/march/issue-21/article-25948.html>.
21. Аналіз ліквідності балансу. Діагностика в системі управління. *Навчальні матеріали онлайн: веб-сайт.* URL: https://pidru4niki.com/88235/menedzhment/analiz_likvidnosti_balansu.
22. Аналіз ліквідності балансу. Економічні основи соціальної роботи. *Навчальні матеріали для студентів: веб-сайт.* URL: https://studme.com.ua/11301107/sotsiologiya/analiz_likvidnosti_balansa.htm.
23. Белуха Н.Т. Аудит: навч.-метод. посібник. Київ: Знання, 2000. 769 с.
24. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2014. 653 с.
25. Граковський Ю. Дебіторська заборгованість: особливості обліку. *Вісник, Офіційно про податки*, 2016. № 20 (878). URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/9795>.
26. Кузьменко І.В., Макаренко А.П. Розробка програми аудиту дебіторської заборгованості як засіб підвищення ефективності діяльності підприємства. *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. 2015. № 1 (10). С. 53-60.
27. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту. Київ: Каравела, 2006. 560 с.
28. Левитська Д.Ю., Макаренко А.П. Особливості обліку, внутрішнього контролю та оподаткування розрахунків з дебіторами.

Актуальні проблеми проведення економічних, товарознавчих, будівельних експертиз та правові шляхи їх вирішення: матеріали круглого столу, м. Запоріжжя, 29 березня 2020 р. Запоріжжя, 2020. С. 119-121.

29. Левитська Д.Ю., Макаренко А.П. Удосконалення обліку та внутрішнього аудиту розрахунків з дебіторами на торговельних підприємствах. *Інвестиції: практика та досвід*, 2021. №1 (подано до друку).

30. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Аудит : навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2016. 184 с.

31. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту : навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190с.

32. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 2: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2012. 96 с.

33. Макаренко А.П., Панченко О.М., Бескоста Г.М. Фінансовий облік 1: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2011. 372 с.

34. Макаренко А.П., Панченко О.М., Таратута Л.В., Меліхова Т.О., Птіцина Л.А. Теорія і методика документування в обліку і аудиті Ч.2: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2011. 127 с.

35. Міжнародні стандарти аудиту. Міністерство фінансів України: веб-сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit>.

36. Облік дебіторської заборгованості. Фінансовий облік. Конспект лекції. *Bookwu.net*. URL: http://bookwu.net/book_fininsovij-oblik_1105/5_3.-oblk-debtorskoi-zaborgovanost.

37. Оподаткування ПДВ в умовах карантину. *Блог бухгалтера від М.Е.Дос*: веб-сайт. URL:<https://medoc.ua/blog/opodatkuvannja-pdv-v-umovah-karantinu>.

38. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія. Київ: ДП “Інформ.-аналіт. Агентство”, 2008. 491 с.

39. Пархоменко В. Річна фінансова звітність підприємства. *Вісник. Офіційно про податки*, 2011. № 5(5): веб-сайт. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3192>.
40. Савченко В.Я., Зотов В.О., Криленко С.А., Петрик О.А., Чумакова І.Ю. Аудит: навч. посібник. *Файловий архів студентів*: веб-сайт. URL: <https://studfile.net/preview/5413026/>.
41. Сафінський В. Критерії розподілу дебіторської заборгованості. *UHYProstorLLC. Audit & Consulting Co.* URL: <https://www.uhy-prostor.com/blog/kriteriyi-rozpodilu-debitorskoyi-zaborgovanosti/>.
42. Сахарцева І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: монографія. Київ: Кондор, 2005. 374 с.
43. Сахарцева І.І., Семенов Г.А., Бескоста Г.М. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Київ: Кондор, 2005. 556 с.
44. Сидорова Н. Пільги в оподаткуванні під час карантину (COVID-19). *Вектор аудиту*: веб-сайт. URL: <http://vektor.if.ua/articls/2011-10-18-14-34-15/502-novynu>.
45. Тест внутрішнього аудиту. Аудит дебіторської заборгованості. *Бібліотека бухгалтерського обліку*: веб-сайт. URL: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=173&ArtID=507>.
46. Ткаченко А.М. Організація внутрішнього аудиту на промислових підприємствах: монографія. Запоріжжя: ЗДІА, 2005. 505 с.
47. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ: Алерта, 2011. 973 с.
48. Фінансова звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. 3-тє вид. Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2000. 368 с.
49. Фомічов А. Оподаткування в умовах карантину – 2020. *Юрист & Закон*, 2020. № 13: веб-сайт. URL: https://uz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/EA013651.

50. Чернелевський Л.М., Педзюк Т.Ю. Податковий облік і контроль: навч. посібник. 2-ге вид. Київ: Пектраль, 2006. 316 с.

ДОДАТОК А

ЗАТВЕРДЖЕНО
Установчими Зборами Засновників
ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ «ВІОЛА»
Протокол № 1 від «19» вересня 2017 р.

СТАТУТ
ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ «ВІОЛА»

м. Запоріжжя
2017 р.

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ А

СТАТТЯ 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ «ВІОЛА» (далі - Товариство) засновано та діє на підставі Господарського та Цивільного кодексів України, Закону України "Про господарські товариства", Закону України "Про зовнішньоекономічну діяльність" та іншого чинного законодавства України, на підставі вільного волевиявлення Учасників (Засновників).

СТАТТЯ 2. НАЙМЕНУВАННЯ ТА МІСЦЕЗНАХОДЖЕННЯ ТОВАРИСТВА

2.1. Повне найменування Товариства:

2.1.1. Українською мовою:

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ «ВІОЛА»

2.2. Скорочене найменування Товариства:

2.2.1. Українською мовою: ТОВ «ФК «ВІОЛА».

2.3. Місцезнаходження та юридична адреса Товариства: 69050, Запорізька обл., м.Запоріжжя, вул. Складська, буд. 4

СТАТТЯ 3. МЕТА ТА ПРЕДМЕТ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВАРИСТВА

3.1. Метою діяльності Товариства є здійснення підприємницької, господарської, комерційної та іншої діяльності, пов'язаної з виробництвом високоякісних товарів, наданням послуг та виконанням робіт, проведенням фінансових та інших операцій для задоволення громадських потреб та отримання відповідного прибутку.

3.2. Предметом діяльності Товариства є:

–задоволення попиту населення, лікувальних закладів, підприємств і установ будь-яких форм власності у медичних препаратах, лікарських засобах, виробках медичного призначення та медичній техніці, товарах народного споживання, харчових продуктах, сировині, послугах, устаткуванні та іншій продукції;

–оптова та роздрібна торгівля лікарськими засобами, виробами медичного призначення, косметичними засобами, медичною технікою та іншою фармацевтичною продукцією, виробництво лікарських засобів, виробів медичного призначення;

– безрецептурний відпуск ліків та виробів медичного призначення;

–торгівельно-посередницька діяльність у сфері оптової, роздрібно торгівлі лікарськими засобами, виробами медичного призначення, промисловими товарами, продуктами харчування, предметами гігієни та санітарії, парфумерно-косметичними виробами, хіміко-фармацевтичними товарами, товарами побутової хімії, алкогольними та нетюновими виробами, побутовою технікою, товарами народного вжитку, будівельними матеріалами, транспортними засобами та номерними агрегатами до них, промисловим обладнанням, шкіряними та хутровими виробами, та іншими товарами на вітчизняному та закордонному ринках;

–оптова торгівля фармацевтичними товарами;

–неспціалізована оптова торгівля;

–роздрібна торгівля фармацевтичними товарами в спеціалізованих магазинах;

–виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів;

–роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах;

–вантажний автомобільний транспорт;

–роздрібна торгівля косметичними товарами в спеціалізованих магазинах;

–виробництво медичних і стоматологічних інструментів і матеріалів;

–медичне обслуговування населення засобами традиційного і нетрадиційного лікування;

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАКУ А

- проектування, виробництво та реалізація медичних приладів, медичного обладнання, інструментів та пристосувань, а також розробка нових технологій, їх застосування;
- придбання, зберігання, перевезення, пересилання, ввезення, вивезення та відпуск спирту етилового з аптечних закладів, аптечних складів;
- розробка планів потреби в лікарських засобах та інших медичних výroбах з метою включення їх в замовлення чи укладання прямих договорів з підприємствами-постачальниками;
- укладання договорів на постачання медичної продукції підприємствами-постачальниками;
- створення оперативних резервів лікарських засобів, виробів медичного призначення за затвердженою номенклатурою та з метою проведення санітарно-протиепідемічних заходів;
- виготовлення, внутрішній аптечний контроль лікарських форм за вимогами лікувально-профілактичних закладів;
- заготівля лікарської рослинної сировини;
- торгівля лікарською рослинною сировиною;
- відкриття власних аптек та аптечних пунктів, магазинів, перукарень, ательє, пунктів прокату;
- торгова, торгово-посередницька, комісійна, консигнаційна та інша господарська діяльність;
- торгова діяльність у сфері оптової та роздрібної торгівлі, в тому числі торгівля продуктами харчування, харчовими та біологічно-активними добавками, предметами гігієни та санітарії, алкогольними напоями, тютюновими виробами, товарами побутової хімії, мінеральними добривами, непродовольчими товарами, будівельними матеріалами, транспортними засобами та іншими товарами на вітчизняному та закордонному ринках;
- маркетингові дослідження, консультації з питань комерційної діяльності, фінансів та маркетингові послуги;
- будівництво, реконструкція аптечних закладів та підприємств, забезпечення їх обладнанням, засобами механізації, транспорту та зв'язку;
- виробництво, переробка та реалізація продукції сільського господарства, а також розробка, впровадження та використання прогресивних технологій переробки та зберігання сільськогосподарської продукції;
- оптова та роздрібна торгівля нафтою та нафтопродуктами, паливно-мастильними матеріалами;
- створення та експлуатація платних стоянок легкового, вантажного та пасажирського автотранспорту;
- надання послуг, пов'язаних з охороною колективної та приватної власності;
- виготовлення печаток, штампів, візитних карток, буклетів;
- надання послуг перекладу на іноземні та з іноземних мов;
- копіювально-розмножувальні роботи;
- закупівля та реалізація імпортованих товарів народного споживання, сувенірної продукції;
- виробництво товарів народного споживання (в тому числі меблів, будівельних матеріалів, хутрових виробів, сувенірів, предметів декоративно-прикладного мистецтва);
- ремонт та технічне обслуговування автомобілів та інших транспортних засобів на замовлення населення та юридичних осіб;
- заготівля, переробка, реалізація лісу та деревини;
- вирощування, виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, в тому числі тваринництво, рослинництво, садівництво, рибицтво, тощо;
- громадське харчування, у тому числі будівання, відкриття та експлуатація фірмових магазинів, кафеєтеріїв, барів та інших закладів громадського харчування;

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ А

- внутрішні та міжнародні перевезення пасажирів і вантажів повітряним, річковим, морським, залізничним і автомобільним транспортом;
- торгівля номерними агрегатами, транспортними засобами вітчизняного та іноземного виробництва (з правом видавати довідки-рахунки);
- організація та участь у виставках, аукціонах, ярмарках, семінарах;
- здійснення операцій по обміну валют на підставі агентських угод з банками;
- монтажні, пусконаладжувальні, ремонтні роботи;
- продаж, ремонт та сервісне обслуговування теле-, аудіо-, відео-, фото-, радіоапаратури та іншої побутової техніки (у тому числі створення сервісних центрів та ремонтних майстерень);
- розробка, виробництво, реалізація та ремонт радіоелектронних засобів автоматизації, вимірювання і контролю;
- установлення, обслуговування, ремонт та реалізація комп'ютерної техніки, створення та реалізація програмної продукції;
- надання послуг, у тому числі виробничих, побутових, транспортно-експедичійних, автосервісних, складських, консультаційних, інформаційних, рекламних, дилерських, брокерських, консигнаційних, управлінських, педагогічних, туристичних, сервісних, охоронних та інших послуг;
- зовнішньоекономічна діяльність;
- операції з давальницькою сировиною;
- заготівля, переробка, металургійна переробка металобрухту кольорових та чорних металів; проектування, виконання ремонтно-будівельних, будівельно-монтажних робіт, будівництво житла, виробничих та інших об'єктів;
- інші види підприємницької діяльності, які не суперечать чинному законодавству України.

3.3. Окрім передбачених п.3.2. Статуту видів діяльності, Товариство має право здійснювати не заборонені законом види діяльності, допоміжні операції, необхідні для досягнення основних цілей, укладати різноманітні угоди, які є похідними, сунутими їх основній діяльності і впливають з цієї останньої.

3.4. Окремі види діяльності, перелік яких встановлюється законом, Товариство може здійснювати після одержання спеціального дозволу (ліцензії).

3.5. Товариство має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність у будь-якій сфері, пов'язаній з предметом його діяльності. При здійсненні зовнішньоекономічної діяльності Товариство користується повним обсягом прав суб'єкта зовнішньоекономічної діяльності відповідно до чинного законодавства України.

СТАТЯ 4. ЮРИДИЧНИЙ СТАТУС ТОВАРИСТВА

4.1. Товариство є юридичною особою від дня його державної реєстрації.

4.2. Товариство у своїй діяльності керується Конституцією України, законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства охорони здоров'я України, іншими нормативно-правовими актами, які регулюють правовідносини в сфері діяльності Товариства, цим Статутом, а також внутрішніми правилами, регламентами та іншими локальними актами Товариства.

4.3. Майно Товариства складається з основних фондів та оборотних коштів, а також інших цінностей, вартість яких відображено в балансі Товариства або в інших формах обліку майна.

4.3.1. Товариство є власником:

- майна, переданого йому засновниками (учасниками) у власність як вклади;

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ А

- доходів, одержаних від господарської діяльності;
- продукції, виробленої Товариством в результаті господарської діяльності;
- іншого майна, майнових прав, набутих на підставах, не заборонених законом.

4.4. Джерелами формування майна Товариства є:

- грошові кошти, майно та майнові права, що передані йому засновниками (учасниками) у власність, як вклади;
- доходи, одержані від надання послуг, реалізації продукції та інших видів господарської діяльності;
- кредити банків та інших кредиторів;
- інше майно, набуте на підставах, не заборонених чинним законодавством;
- доходи від цінних паперів;
- безоплатні та благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств та громадян;
- майно, придбане у інших суб'єктів господарювання, організацій, громадян у встановленому законодавством порядку.

Майно Товариства, відповідно до законів України та цього Статуту, належить йому на праві власності.

4.5. Товариство має самостійний баланс, розрахункові (поточні), валютні та інші рахунки у банківських установах, комерційне (фірмове) найменування, знак для товарів, робіт, послуг, який реєструється у передбаченому чинним законодавством порядку, може мати печатку з власним найменуванням, логотип.

4.6. Товариство має право укладати будь-які правочини (угоди, контракти тощо), зокрема договори щодо надання послуг, поставки, купівлі-продажу, страхування майна, перевезення, зберігання, дарування, доручення, комісії, управління, оренди, позики, позички тощо, отримувати ліцензії, патенти та інші документи дозвільної системи, набувати майнових та особистих немайнових прав, нести обов'язки, виступати від свого імені в судах загальної юрисдикції всіх інстанцій, суді конституційної юрисдикції, в третейських судах (з міжнародним арбітражем включно) та міжнародних судах, користуватися позиками, кредитами, отримувати благодійні внески, надавати позики працівникам, учасникам Товариства.

4.7. Товариство в порядку, встановленому чинним законодавством України, згідно з цілями та задачами, які визначені Статутом, має право на території України і в інших державах:

- засновувати об'єднання та вступати в об'єднання з іншими суб'єктами господарювання відповідно до напрямку діяльності Товариства;
- створювати на території України та за її межами свої філії, представництва, інші структурні підрозділи;
- укладати будь-які правочини, що не заборонені чинним законодавством;
- декларувати вантажі та товари;
- володіти, користуватися і розпоряджатися від свого імені майном та майновими правами відповідно до його призначення і предмету діяльності;
- передавати юридичним та фізичним особами, в тому числі безкоштовно, продавати, обмінювати, дарувати, здавати в оренду та позичку, позику, надавати на інших умовах у тимчасове користування нерухоме майно, обладнання, транспортні засоби та інші матеріальні цінності;
- приймати на роботу працівників на умовах трудових договорів (контрактів), самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові відпустки та інші пільги, не заборонені та не передбачені чинним в Україні законодавством;
- здійснювати будь-які інші дії, що не суперечать чинному законодавству.

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ А

9.2.9. Кожен з Учасників Товариства на Зборах Товариства має кількість голосів, пропорційну розміру його частки у Статутному капіталі.

9.2.10. Рішення Зборів Товариства оформлюються протоколами. На засіданні Зборів Товариства обирається Голова та Секретар Зборів. Кожний протокол Зборів підписується Головою і Секретарем Зборів Товариства і не пізніше, ніж через три робочих дні після закінчення зборів передається Директору Товариства.

Копії Протоколів Зборів Товариства є дійсними, якщо на них є підпис Голови Зборів Товариства та печатка Товариства (за наявності).

Директор має право оформлювати витяги з протоколів Зборів Товариства за власним підписом та печаткою Товариства (за наявності).

9.3. Виконавчий орган Товариства.

9.3.1. Виконавчим органом Товариства, що здійснює управління його поточною діяльністю, є Директор.

Директор обирається Зборами Товариства та призначається на строк, встановлений рішенням Зборів Товариства. Директор Товариства організовує виконання рішень Зборів Товариства. Директор підзвітний Зборам Товариства.

Директор самостійно на підставі наказу призначає та звільняє своїх заступників. Компетенція Директора визначається цим Статутом. Директор не вправі приймати рішення, обов'язкові для Учасників.

Збори Товариства можуть прийняти рішення про передачу частини прав, що належать їм, до компетенції Директора.

9.3.2. До компетенції Директора належить вирішення усіх питань господарської діяльності Товариства, за винятком тих, що належать до компетенції Зборів Товариства. Директор діє від імені Товариства без довіреності.

Директор, з урахуванням обмежень, встановлених Статутом, самостійно здійснює від імені Товариства повноваження, зокрема:

- 1) керування поточною фінансово-господарською діяльністю Товариства;
- 2) представляти Товариство в його відносинах з будь-якими українськими та іноземними юридичними та фізичними особами, вести переговори;
- 3) укладати від імені Товариства будь-які правочини (договори, контракти), укладення або вчинення яких не заборонено чинним законодавством (у тому числі зовнішньоекономічні, трудові), та, які не належать до компетенції Зборів Товариства, вчиняти правочини з урахування встановлених Статутом обмежень, видавати гарантії, вчиняти юридичні дії від імені Товариства, давати доручення, видавати довіреності, відкривати та використовувати рахунки Товариства в установах банків;
- 4) затверджувати поточні плани діяльності Товариства та заходи, необхідні для вирішення його завдань, в тому числі планів надання послуг, збуту та виробництва власної продукції, фінансовий план, бізнес-плани, план логістики (транспортно-складського господарства), план обладнання, інформаційного та комунікаційного планів;
- 5) приймає рішення та укладає угоди щодо відчуження майна Товариства з урахуванням обмежень, встановлених п.9.2.3., п.9.2.4. Статуту;
- 6) здійснює підготовку пропозицій щодо визначення розміру, джерел утворення та порядку використання фондів Товариства;
- 7) забезпечує розробку, укладання та виконання колективного договору з трудовим колективом Товариства;
- 8) приймає рішення про відрядження щодо усіх працівників (у тому числі посадових осіб) Товариства;
- 9) визначає розміри платежів за послуги Товариства, цінову політику Товариства;

ДОДАТОК Б

НАКАЗ № 5

Про облікову політику підприємства та про організацію бухгалтерського обліку

м. Запоріжжя

від "01" вересня 2017 року

На підставі Закону України від 16.07.99 р. N 996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Положень (стандартів) бухгалтерського обліку наказую:

1. Організація бухгалтерського обліку

1.1. Доручити забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві бухгалтерській службі на чолі з головним бухгалтером.

1.2. Застосовувати на підприємстві журнально-ордерну систему обліку.

1.3. Застосовувати форми журналів-ордерів та інших облікових реєстрів, розроблені фахівцями підприємства в минулому році й адаптовані бухгалтерією до нової системи обліку. Для повної та реальної картини здійснюваних господарських операцій та їх результатів дозволити головному бухгалтерові своїм розпорядженням затверджувати додаткову систему субрахунків і реєстрів аналітичного обліку.

1.4. Бухгалтерам проставляти на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді кореспонденції рахунків, дати, підпису.

1.5. Складати щомісяця журнали-ордери та інші облікові реєстри. Роздруківки з комп'ютерної програми підписувати оператору-виконавцеві і бухгалтерові, який відповідає за складання облікового документа.

1.6. Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і додаткових довідок головному бухгалтеру відображати в Головній книзі підприємства (оборотному балансі), що є підставою для складання Балансу підприємства. Після обробки журнали-ордери, облікові реєстри і довідки повинні бути підписані головним (старшим) бухгалтером із вказівкою дати підпису.

1.7. Фахівцям відділів: маркетингу, збуту, постачання, виробничо-технічного, ремонтно-механічного - неухильно виконувати вимоги працівників бухгалтерії щодо дотримання порядку оформлення первинних документів і терміну подання їх до обліку. За порушення вимог бухгалтерів, несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображення в них даних притягати фахівців до дисциплінарної відповідальності.

У випадках якщо документ, підписаний таким фахівцем, складений з порушенням законодавчих і нормативних вимог, або взагалі не складений, або відсутність такого документа потягла за собою застосування фінансових санкцій до підприємства, то питання про відповідальність фахівця розглядати на засіданні правління (дирекції) товариства за участю представників трудового колективу (профспілки, за наявності).

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Б

1.8. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності провести інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами і доповненнями).

1.9. Для здійснення інвентаризації і прийняття рішення за її результатами створити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі:

Голова комісії: Єрохіна Н.Є.

Члени комісії: Кравицька Ю.Д., Шарова Н.В.

2. Про облікову політику підприємства

2.1. Дозволяю змінити облікову політику, якщо:

- зміняться вимоги Міністерства фінансів України;
- зміняться статутні вимоги підприємства;
- нові (запропоновані й обґрунтовані фахівцями підприємства) положення облікової політики забезпечують більш достовірне відображення господарських операцій.

2.2. При складанні фінансової звітності встановити кордон істотності в розмірі 50 грн.,

2.3. Основним засобом визнавати актив, якщо очікуваний термін його корисного використання (експлуатації), установлений засіданням виробничої комісії, більше року (або операційного циклу, якщо він більше року), а вартісна оцінка якого дорівнює сумі, що перевищує 2 500 грн.

2.4. До малоцінних необоротних матеріальних активів відносити активи, відмінні від основних засобів (на підставі класифікації, поданої в пункті 5 П(С)БО 7 "Основні засоби" і пункті 4 цього наказу), вартісна оцінка яких дорівнює сумі, що не перевищує 2 500 грн.

2.5. Застосовувати при нарахуванні амортизації основних засобів методи амортизації, строк корисного використання та ліквідаційну вартість, установлені і затверджені наказом по підприємству, за результатами місяця в якому такий необоротний актив введений в експлуатацію.

2.6. Установити такі методи нарахування амортизації для:

- інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний метод;
- малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів - у розмірі 100%-вої їх вартості в першому місяці використання об'єкта;
- предметів прокату - прямолінійний метод.

2.7. Термін корисного використання нематеріальних активів встановлюється наказом по підприємству, за результатами місяця в якому такий нематеріальний актив введений в експлуатацію.

2.8. Застосовувати прямолінійний метод амортизації нематеріальних активів.

2.9. Установити такі методи оцінки вибуття запасів:

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Б

при відпусканні запасів у виробництво - метод ФІФО

- при відпусканні товарів у реалізацію до фірмових магазинів - метод ціни продажу;

- при відпусканні запасів у реалізацію - метод ФІФО

2.10. З метою недопущення розкрадань (недостач) малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію і вилучених зі складу активів, головному бухгалтерові посилити контроль за видачею таких МШП за місцями експлуатації шляхом забезпечення проставлення в облікових картках підписів працівників в отриманні МШП, відміток про переміщення МШП між структурними підрозділами, а також складання актів на їх списання у разі непридатності до експлуатації.

2.11. Суму резерву сумнівних боргів установлювати на підставі класифікації дебіторської заборгованості за продукцію, товари, послуги за термінами її непогашення.

2.12. Створити забезпечення:

- оплати відпусток згідно з розрахунком, складеним економічним відділом (економістом);

- гарантійних зобов'язань для здійснення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції відповідно до кошторису, складеного службою головного механіка й узгодженого з економічним відділом (економістом).

3. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліку, у зв'язку з набуттям чинності з 1 січня 2015 року змін до Податкового кодексу України, внесеними законами № 71-VIII від 28.12.2014 та № 72-VIII від 28.12.2014}

3.1. Для цілей бухгалтерського обліку, використовувати національні стандарти бухгалтерського обліку, що введені в дію згідно з чинним законодавством.

3.2. Первісну вартість основних засобів збільшувати на суму витрат, що збільшують очікувані економічні вигоди від використання такого активу

3.3. Витрати, що підтримують об'єкт основного засобу у робочому стані відносити до витрат періоду, у якому такі витрати понесені

3.4. Нарахування амортизації здійснювати з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством.

3.5. При визначенні собівартості виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг до загальнопромислових витрат відносити перелік витрат, що зазначений у пунктах 3.5.1 та 3.5.2 даного наказу.

3.5.1. УСТАНОВИТИ ПЕРЕЛІК І СКЛАД ЗМІННИХ ТА ПОСТІЙНИХ ЗАГАЛЬНОПРОМИСЛОВИХ ВИТРАТ

1. Витрати на управління виробництвом:

а) оплата праці апарату управління цехами, дільницями, включаючи премії, матеріальну допомогу;

б) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;

в) витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць;

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Б

г) інші витрати: вартість поштово-телеграфних послуг; вартість послуг зв'язку; вартість канцелярського приладдя; вартість послуг з участі в семінарах;

витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури виробничої тематики тощо.

2. Амортизація основних засобів усього виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т.

3. Амортизація нематеріальних активів усього виробничого та загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

4. Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого та загально виробничого призначення:

а) вартість мастильних, обтиральних матеріалів та інших допоміжних матеріалів, необхідних для догляду за обладнанням і підтриманням його у працездатному стані;

б) оплата праці допоміжних робітників, які обслуговують обладнання, — наладників, мастильників, електромонтерів, слюсарів, ремонтних та інших допоміжних робітників;

в) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування перелічених вище робітників;

г) вартість спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії на приведення в рух верстатів, насосів, пресів та інших виробничих механізмів загальновиробничого призначення;

д) вартість послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утриманням та експлуатацією обладнання;

е) вартість витраченого інструменту і пристосувань;

ж) витрати на операційну оренду основних засобів тощо.

5. Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони:

а) оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, зайнятих охороною виробничих приміщень;

б) послуги сторонніх організацій з охорони.

6. Витрати на ремонт основних засобів виробничого та загальновиробничого призначення:

а) витрати на ремонт будівель і споруд:

· вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин;

· оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи;

· вартість послуг ремонтних цехів;

б) витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів і транспортних засобів:

· вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого обладнання, транспортних засобів та інструментів;

· оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів, верстатників та інших);

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Б

· вартість послуг ремонтних цехів та інших допоміжних виробництв з ремонту обладнання, транспортних засобів, інструментів.

7. Витрати на охорону праці й техніку безпеки:

а) поточні витрати на улаштування та утримання огорож машин та їх рухомих частин, люків, отворів, вентиляційних пристроїв;

б) витрати на установлення сигналізації, необхідної з метою безпеки для швидкого зупинення механізмів;

в) витрати на улаштування та утримання дезінфекційних камер, умивальників, душів, лазень та пралень на виробництві (на підприємствах, де надання цих послуг працюючим пов'язане з особливостями виробництва і передбачено колективним договором), а також на утримання роздягалень, шаф для спецодягу, сушарок та іншого подібного обладнання;

г) вартість матеріалів, використаних на улаштування та утримання засобів охорони праці;

д) вартість спецодягу, спецвзуття, обмундирування, окулярів та інших захисних пристосувань, що видаються найманим працівникам, необхідних їм для виконання професійних обов'язків, та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкоджуючих засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування згідно з переліком і нормами, установленими чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією;

є) вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із проведенням попереднього (під час прийняття на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими або небезпечними умовами праці, або де необхідно провадити професійний добір (обов'язковий первинний та періодичний профілактичний наркологічний огляди), а також щорічний обов'язковий медичний огляд осіб віком до 21 року;

ж) інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці (витрати на улаштування освітлення, що відповідає санітарним нормам і правилам (у тому числі місцевого освітлення робочих місць).

8. Витрати на охорону навколишнього природного середовища:

а) витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд;

б) витрати на зберігання, переробку та охорону екологічно небезпечних відходів;

в) витрати на очищення стічних вод.

3.5.2 УСТАНОВИТИ ПЕРЕЛІК І СКЛАД ЗМІННИХ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

1. Амортизація вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т виробничого та загально виробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення, що нараховується за виробничим методом.

2. Витрати на обслуговування виробничого процесу:

· оплата праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу, зайнятого обслуговуванням виробничого процесу;

· витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг.

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Б

Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат основну заробітну плату (без доплат і надбавок) виробничих робітників.

Інформацію про суму загальновиробничих витрат розкривати у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

3.6. У випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин визнавати в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

3.7. З метою створення єдиної системи організації бухгалтерського обліку та дотримання єдиної облікової політики для складання консолідованої звітності філіям (відділенням, структурним підрозділам) виконувати цей наказ, узгоджуючи свої дії з головним бухгалтером підприємства.

Генеральний директор Огурцов Д.В.

З наказом ознайомлений:

Головний бухгалтер Єрохіна Н.Є.

ДОДАТОК В

Додаток 1

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Фінансовий звіт суб'єкта
малого підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ суб'єкта малого підприємства

		КОДИ		
		2019	01	01
Підприємство	ТОВ "ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ "ВІОЛА"	за ЄДРПОУ 41603040		
Територія		за КОАТУУ		
Організаційно-правова форма господарювання		за КОПФГ		
Вид економічної діяльності		за КВЕД		
Середня кількість працівників, осіб	21			
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком				
Адреса, телефон:	69050, м. Запоріжжя, вул. Складська, будинок 4, (061) 289-00-55			

1. Баланс на 31 грудня 2018 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	11,0
Основні засоби:	1010	-	26,3
первісна вартість	1011	1,3	72,7
знос	1012	(1,3)	(46,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	-	37,3
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	856,1	441,7
у тому числі готова продукція	1103	840,9	437,9
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	1 282,6	30 923,8
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	64,2	52,2
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	0,6	51,1
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	11,5	64,3
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	26,0
Усього за розділом II	1195	2 215,0	31 559,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	2 215,0	31 596,3

ПРОДВЖЕННЯ ДОДАТКУ В

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінецьзвітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	60,0	60,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(19,5)	(312,5)
Неоплачений капітал	1425	(17,1)	-
Усього за розділом I	1495	23,3	(252,5)
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	4,5	97,4
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	1 982,3	28 242,9
розрахунками з бюджетом	1620	5,5	18,0
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	5,8	16,6
розрахунками з оплати праці	1630	22,1	72,6
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	171,5	3 401,2
Усього за розділом III	1695	2 187,2	31 751,4
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	2 215,0	31 596,3

**2. Звіт про фінансові результати
за 2018 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	158 047,4	1 231,4
Інші операційні доходи	2120	5,1	0,0
Інші доходи	2240	9,6	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	158 062,0	1 231,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(125 970,3)	(1 056,0)
Інші операційні витрати	2180	(32 380,8)	(194,9)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(158 351,1)	(1 250,9)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	(289,0)	(19,5)
Податок на прибуток	2300	-	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	(289,0)	(19,5)

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ В

Керівник

_____ Кучеренко С.О.
(підпис) (ініціали, прізвище)

**Головний
бухгалтер**

_____ Єрохіна Н.Є.
(підпис) (ініціали, прізвище)

ДОДАТОК Г

Додаток 1

до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена
фінансова звітність"
(пункт 5 розділу I)

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	ТОВ "ФАРМАЦЕВТИЧНА КОМПАНІЯ "ВІОЛА"	Дата (рік, місяць, число)	КОДИ		
Територія		за ЄДРПОУ	2020	01	01
Організаційно-правова форма господарювання		за КОАТУУ	41603040		
Вид економічної діяльності		за КОПФГ			
		за КВЕД			
Середня кількість працівників, осіб	27				
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком					
Адреса, телефон:	69050, м. Запоріжжя, вул. Складська, будинок 4, (061) 289-00-55				

1. Баланс
на 31 грудня 2019 р.

Форма № 1-м

Код за ДКУД

1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	-	-
первісна вартість	1001	-	-
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	11,0	-
Основні засоби:	1010	26,3	388,8
первісна вартість	1011	72,7	540,2
Знос	1012	(46,4)	(151,4)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	37,3	388,8
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	441,7	1 360,4
у тому числі готова продукція	1103	437,9	1 331,4
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	30 923,8	64 697,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	54,4	3 184,4
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	48,8	1 097,5
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	64,3	63,0
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-
Інші оборотні активи	1190	26,0	2,4

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Г

Усього за розділом II	1195	31 559,0	70 405,1
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-
Баланс	1300	31 596,3	70 793,9
Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінецьзвітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	60,0	60,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(312,5)	1 089,0
Неоплачений капітал	1425	-	-
Усього за розділом I	1495	(252,5)	1 149,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	534,5
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	28 242,9	59 855,0
розрахунками з бюджетом	1620	18,0	225,1
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	16,6	30,4
розрахунками з оплати праці	1630	72,6	118,2
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	3 401,2	8 746,1
Усього за розділом III	1695	31 751,4	69 509,3
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
Баланс	1900	31 596,3	70 793,9

**2. Звіт про фінансові результати
за 2019 р.**

Форма № 2-м
Код за ДКУД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	273 393,0	158 047,4
Інші операційні доходи	2120	255,8	5,1
Інші доходи	2240	22,7	9,6
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	273 671,5	158 062,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(190 768,3)	(125 970,3)
Інші операційні витрати	2180	(81 121,6)	(32 380,8)
Інші витрати	2270	(134,0)	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(272 024,0)	(158 351,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	1 647,5	(289,0)

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКУ Г

Податок на прибуток	2300	(243,3)	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	1 404,2	(289,0)

Керівник

(підпис)

Огурцов Д.В.

(ініціали, прізвище)Головний
бухгалтер

(підпис)

Єрохіна Н.Є.

(ініціали, прізвище)