

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

## **КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на здобуття першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

на тему:

### **“Облік та аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності”**

Виконала:

студентка II курсу, групи ОО(ст)з-21  
Спеціальності 071 «Облік і  
оподаткування»

Бабій Вікторія Сергіївна

Керівник : Банашкевич Т.П.

Рецензент : Ємець О.І.

Івано-Франківськ – 2024 р.

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет  
Кафедра обліку і оподаткування  
Перший (бакалаврський) рівень вищої освіти  
Спеціальність 071 "Облік і оподаткування"

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_

(підпис)

**Баланюк І.Ф.**

(прізвище, ініціали)

"29" листопада 2023 р.

### ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТА

Бабій Вікторії Степанівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: "Облік та аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності"

Керівник роботи: викладач кафедри обліку і оподаткування Банашкевич Тетяна Петрівна

2. Перелік питань, які потрібно розробити: Економічний зміст, визнання та оцінка витрат і доходів підприємства від операційної діяльності; класифікація витрат і доходів підприємства від операційної діяльності; нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності; методика витрат підприємства від операційної діяльності; методика доходів підприємства від операційної діяльності; удосконалення обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності; організація аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності; методика аудиторської перевірки витрат і доходів підприємства від операційної діяльності; напрями вдосконалення аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.

3. Дата видачі завдання 04.12.2023 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Теоретичні аспекти обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності	17.02.2024 р.	виконано ТБ
2.	Методичні основи обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності	18.03.2024 р.	виконано ТБ
3.	Аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності	19.04.2024 р.	виконано ТБ

Студент


Бабій В.С.(підписати та дати)

Керівник роботи


Банашкевич Т.П.(підписати та дати)

Прикарпатський національний університет  
імені Василя Стефаника

Економічний факультет  
Кафедра обліку і оподаткування

**ВІДГУК**

на кваліфікаційну роботу

студента другого курсу групи *ОО(ст)з-21*

*Бабій Вікторії Сергіївни*

на тему: **“Облік та аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності”**

*Актуальність теми.* На рівень отриманого підприємством фінансового результату – прибутку або збитку, впливають здійснені витрати та отримані доходи. Оскільки рівень доходу визначається максимальним ціновим рівнем і немає потенціалу для його зростання, то важливе значення управлінський персонал повинен приділяти величині витрат і визначати резерви їх зниження. Особливо це стосується тих, які пов'язані із операційною діяльністю, адже вона є базою функціонування кожного господарюючого суб'єкта. Важливе значення у цьому процесі управління належить обліку та аудиту витрат та доходів від операційної діяльності. Значна увага також повинна приділятися їх оцінці з метою порівняння даних звітного періоду із попереднім тощо. Все зазначене зумовлює актуальність кваліфікаційної роботи.

*Мета дослідження.* Обґрунтування теоретичних, методичних і практичних питань організації обліку і аудиту витрат і доходів від операційної діяльності. Визначення напрямів удосконалення за обраним напрямом дослідження.

*Об'єкт дослідження.* процес обліку і аудиту витрат і доходів від основної діяльності досліджуваного підприємства.

*У першому розділі* досліджено теоретичні основи обліку і аудиту доходів і витрат від операційної діяльності.

*У другому розділі* досліджено організаційно-методичні засади обліку витрат і доходів від операційної діяльності.

*У третьому розділі* розкрито організаційно-методичні аспекти аудиту витрат і доходів від операційної діяльності і визначено шляхи їх удосконалення.

*Практичне значення одержаних результатів.* Основні положення роботи щодо визначених напрямів удосконалення обліку та аудиту витрат і доходів від операційної діяльності мають рекомендаційний характер для практичного застосування.

*Недоліки.* У роботі недостатньо приділено уваги особливостям обліку витрат і доходів від операційної діяльності підприємств зарубіжних країн. Однак дане зауваження має рекомендаційний характер і не знижує наукову і практичну цінність проведеного наукового дослідження.

*Загальний висновок.* Кваліфікація робота Бабій Вікторії Сергіївни на тему: "Облік та аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності" є завершеним, поглибленим, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом і оформленням відповідає вимогам щодо оформлення таких робіт, заслуговує на високу позитивну оцінку, а її автор Бабій В.С. заслуговує присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 "Облік і оподаткування".

**Науковий керівник:**

асистент кафедри  
обліку і оподаткування  
Прикарпатського національного  
університету імені Василя Стефаника



Т.П. Банашкевич

" 27 " травня 2024 р.

Прикарпатський національний університет  
імені Василя Стефаника

Економічний факультет  
Кафедра обліку і оподаткування

### РЕЦЕНЗІЯ

на кваліфікаційну роботу

студента *другого* курсу групи *ОО(ст)з-21*

*Бабій Вікторії Сергіївни*

на тему: "Облік та аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності"

*Актуальність теми.* Розвиток і розширення діяльності підприємств залежать насамперед від власних джерел фінансування, одним із яких є одержаний прибуток. Він відображає фінансовий стан підприємства, забезпечує виконання зобов'язань, які виникають у результаті господарської діяльності, характеризує рентабельність виробництва, активів та капіталу і є базою наповнення бюджету країни. Протилежною категорією щодо прибутку є збиток як результат неефективної господарської діяльності підприємства. Визначення доходів і витрат від операційної діяльності базується на чинній методиці їх формування та обліку, що повинно забезпечувати достовірні й точні дані про результативність діяльності підприємства. Ці дані необхідні для аналітичної роботи, так як це забезпечує не лише перевірку ефективності функціонування, а й дозволяє прийняти економічно обґрунтовані рішення щодо оптимізації використання прибутку або зменшення негативного впливу факторів, що зумовили збитковість діяльності.

*Якість проведеного аналізу проблеми.* Тему роботи комплексно досліджено в аспекті теоретично-прикладних питань обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності. Висновки і рекомендації, викладені у кваліфікаційній роботі, є достатньо аргументованими та мають

практичне підгрунття.

*Практична цінність висновків і рекомендацій.* На базі Дочірнього підприємства "Автотрейдинг-Львів" досліджено організацію і методику аналітичного обліку витрат і доходів від операційної діяльності та визначено напрями їх вдосконалення. Детальну увагу приділено важливому питанню удосконалення обліку витрат і доходів на підприємстві. Реалізація висесених пропозицій та рекомендацій дозволить поліпшити організацію оцінки та обліку витрат і доходів від операційної діяльності на досліджуваному підприємстві.

*Недоліки.* Значних недоліків у роботі не спостерігається.

*Загальний висновок.* Кваліфікаційна робота Бабій Вікторії Сергіївни на тему: "Облік та аудит витрат і доходів підприємства від операційної діяльності" виконана відповідно до вимог, які ставляться до такого виду наукових робіт, допускається до захисту з високою позитивною оцінкою, а її автор заслуговує присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 "Облік і оподаткування".

**Рецензент:**

к.е.н. доцент кафедри теоретичної  
і прикладної економіки  
Прикарпатського національного  
університету імені Василя Стефаника"

Смець О.І.

" 27 " травня 2024 р.

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ Теоретичні аспекти обліку та аудиту витрат і доходів</b>	
<b>1. підприємства від операційної діяльності</b>	
1.1. Економічний зміст, визнання та оцінка витрат і доходів підприємств.....	7
1.2. Класифікація витрат і доходів підприємства як об'єктів обліку.....	15
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	23
<b>РОЗДІЛ Організаційно-методичні основи обліку витрат і доходів</b>	
<b>2. підприємства від операційної діяльності</b>	
2.1. Організація обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	31
2.2. Методика обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	41
2.3. Удосконалення обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	50
<b>РОЗДІЛ Аудит витрат і доходів підприємства від операційної</b>	
<b>3. діяльності</b>	
3.1. Організація аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	58
3.2. Методика аудиторської перевірки витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	64
3.3. Напрями вдосконалення аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.....	73
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	83
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	88
<b>ДОДАТКИ</b>	



## ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У трансформаційних умовах економічних процесів першочерговим завданням для керівників підприємств є ефективне управління їх діяльністю з метою отримання максимального прибутку, що є джерелом відновлення ресурсів для подальшого розвитку підприємства. та базується на попередньому визначенні та зіставленні доходів і витрат від операційної діяльності.

Порівняння витрат і доходів дає можливість дати оцінку ефективності функціонування підприємства. В результаті такої оцінки здійснюється прийняття важливих управлінських рішень, вибір шляхів розвитку підприємницької діяльності, визначення оптимальних обсягів діяльності, цін.

Управління доходами та витратами є можливим в результаті оперативної отриманої облікової інформації, накопичення якої відбувається в першу чергу системою фінансового, а також управлінського обліків. Одночасно важливого значення набувають питання по організаційно-методичних аспектах обліку доходів та витрат від операційної діяльності.

Важливим завданням обліку операційних доходів і витрат є раціональне його реформування та приведення у відповідність до вимог ринкової економіки, міжнародних стандартів та управління. Тому, питання здійснення обліку доходів і витрат від операційної діяльності, їх накопичення та відображення у фінансовій звітності підприємства є актуальними та детально розглядаються як науковцями, так і практиками.

На сьогодні залишаються актуальними питання формування методики обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності та їх аудиту в обліковій та законодавчій системах, розв'язання яких уможливить зміцнити економічне становище підприємств. Проблеми організації обліку і аудиту доходів і витрат від операційної діяльності підприємства висвітлені в працях відомих вчених-економістів. А саме, вагомий внесок у розв'язання та майбутній розвиток зазначених проблем зробили вітчизняні вчені-економісти, зокрема: П.Й. Атамас, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А. Верига,

С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, О.В. Лишиленко, Є.В. Мних, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко.

Проте, проблеми організації обліку та аудиту доходів і витрат підприємства від операційної діяльності в ринкових умовах вимагають подальших досліджень, як результат, наукових розробок та їх впровадження, що й обумовлює актуальність теми дослідження.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та прикладних засад облікового процесу і аудиторської перевірки витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.

Об'єктом дослідження є процес облікового забезпечення та аудиту операційних витрат і доходів підприємства.

Мета дослідження – обґрунтувати теоретичні, методичні та практичні аспекти організації обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності, виявити недоліки, а також запропонувати шляхи їх удосконалення.

Для досягнення окресленої мети були поставлені наступні **завдання**:

- вивчити економічний зміст, визнання та оцінку витрат і доходів підприємств;
- обґрунтувати класифікацію витрат і доходів підприємства як об'єктів обліку;
- простежити нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності;
- дослідити методику обліку витрат та доходів підприємства від операційної діяльності;
- запропонувати удосконалення обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності;
- вивчити організацію аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності;
- окреслити методику аудиторської перевірки витрат і доходів підприємства від операційної діяльності;

– обґрунтувати напрями вдосконалення аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.

Інформаційним забезпеченням дослідження є законодавчо-нормативні акти, монографії, наукові періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій, дані Державної служби статистики України, Інтернет-ресурси, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, НП(С)БО, дані обліково-інформаційної системи Дочірнього підприємства “Автотрейдинг-Львів”: первинні документи з обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками, покупцями та замовниками, облікові реєстри, фінансова та статистична звітність.

Методи дослідження. Під час написання дипломної роботи опрацьовано, систематизовано та узагальнено теоретичний і практичний матеріал по обраній темі при використанні загальнонаукових та специфічних методів пізнання. Зокрема, системний підхід – для визначення сутності і змісту соціально-економічних категорій “доходи”, “витрати”, “операційна діяльність”, “фінансовий результат”, “аудиторська перевірка” та інші; оцінка – для розбору предмета дослідження (облік доходів та витрат) на властиві йому елементи; історико-хронологічний аналіз – для характеристики правового регулювання обліку та аудиту доходів і витрат від операційної діяльності; спостереження – для цілеспрямованого та систематичного вивчення методики обліку та аудиту доходів та витрат від операційної діяльності досліджуваного підприємства з метою отримання первинних даних у формі сукупності емпіричних тверджень; синтез – для розкриття досліджуваних питань щодо обліку та аудиту доходів і витрат від операційної діяльності виходячи з цілісності предмета; порівняння – для визначення відхилень показників звітного періоду з показниками минулих періодів при аналізі розрахунків з дебіторами та кредиторами підприємства; вимірювання – для визначення числового значення стану дохідно-витратних операцій від операційної діяльності та оцінки можливості його вдосконалення, використовуючи грошові одиниці виміру (тис. грн.);

вивчення реєстрів та документів обліку за формою та змістом – з метою виявлення їхньої інформаційної цілісності та правильності оформлення згідно вимог відповідних стандартів; табличний – для візуального відображення аналітичної інформації; структурний аналіз – для систематизації планування аудиту доходів і витрат від операційної діяльності на підприємстві.

Структура роботи визначена метою і завданнями і включає в себе вступ, три розділи, висновки та пропозиції, список використаної літератури та додатки. Дана робота містить 85 сторінок, 14 таблиць, 23 рисунка, 28 додатків та 57 джерел списку використаної літератури.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### **1.1. Економічний зміст, визнання та оцінка витрат і доходів підприємства**

Діяльність будь-якого підприємства в умовах ринкових відносин зводиться до отримання максимального прибутку. Практичні можливості здійснення стратегічної мети, як правило, диктуються попитом на продукцію, що виробляється та витратами на її виробництво. Правильне управління витратами дає можливість отримати найбільший ефект з найменшими витратами, економію природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Таке управління передбачає пошук способів їх зниження та отримання найбільшого прибутку, який прямо залежить від величини отримуваних доходів.

Витрати та доходи – це категорії, що займають особливе місце в управлінні підприємством та мають великий вплив на фінансовий результат. Застосовуються при визначенні цінової політики, демонструють рівень організації та технології виробництва, порівнюючи їх для аналізу ефективності господарювання підприємства.

За НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”:

– витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)”;

– “доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [33].

Тобто відповідно до принципу нарахування та відповідності витрат та доходів, при визначенні фінансового результату за звітний період

підприємству потрібно порівняти витрати, які понесені та отримані в результаті доходи за період. При цьому, незалежно від часу надходження і сплати грошей, витрати та доходи відображаються в обліку та звітності в момент їх виникнення [10, с. 347].

Оскільки для отримання доходу необхідні витрати, то звідси слідує формула прибутку:

$$\text{Прибуток} = \text{Доходи} - \text{Витрати.}$$

У П(С)БО 16 “Витрати” категорія “витрати” визначається аналогічно як у НП(с)БО 1, зазначеному вище і воно відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В сучасних економічних наукових джерелах існує багато трактувань поняття “витрат”. Розбіжність виникає через різні підходи до цієї категорії. В одних наукових джерелах “витрати” розглядаються з боку їх економічного змісту, в інших – з розрахункової точки зору ( Додаток А).

Розглянувши підходи до визначення категорії “витрати” можна підвести підсумок, а саме більшість авторів вважає, що “витрати” це використання фінансових, трудових, матеріальних та інших видів ресурсів в процесі господарській діяльності підприємств.

Але в більш широкому аспекті витрати – це сукупність матеріальних, грошових та моральних ресурсів, що застосовуються господарськими підрозділами під час своєї діяльності [3, с. 232].

Науковці розрізняють два суттєво відмінних до визначення сутності витрат підходи: бухгалтерський та економічний. Бухгалтерський, коли витрати включають в явні (зовнішні) витрати, що застосовуються підприємством на оплату закупленої сировини, палива, виплату заробітної плати та неявні (внутрішні) витрати – застосовують для обчислення вартості послуг на виробництво. У внутрішні (неявні) включають витрати, що належать до даного підприємства, такі як використання будівель під офіс, особистого транспорту, тощо. Економічні – це грошові та альтернативні витрати, що утворюються через різноманітні засоби витрачання ресурсів.

Отже, витрати розглядаються з двох підходів. З одного боку, витрати – це витрачена на будь-що сума, з іншого – вартісна оцінка використовуваних у господарській діяльності основних засобів, матеріалів, енергії, палива, трудових ресурсів та інших витрат.

Таким чином, витрати можна охарактеризувати, як складну економічну систему, яка об'єднує два процеси: утворення економічних ресурсів та їх використання.

Витрати (П(с)БО 16 «Витрати») фіксуються у бухгалтерському (фінансовому) обліку одночасно зі збільшенням зобов'язань чи зменшенням активів.

На основі згаданого вище П(с)БО, можна подати схему визначення та виникнення витрат (Додаток Б).

Одночасно з визнанням доходу витрати визнаються витратами певного періоду, для отримання якого вони понесені. В іншій ситуації, витрати відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені, коли їх неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду.

Коли активом забезпечується отримання економічних вигод протягом декількох звітних періодів, то витрати визнаються способом систематичного розподілу його вартості (до прикладу, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

У фінансовому обліку витрати відображають, як зменшення активів так і збільшення зобов'язань, на що визначені причини, які наведені в таблиці 1.1.

Дохід – основне джерело прибутку (чистого доходу) господарюючого суб'єкта, і дана категорія вживається різними науковцями у різноманітних значеннях (Додаток В).

У П(С)БО 15 “Дохід” категорія “дохід” визначається аналогічно як у НП(с)БО 1.

Головною перевагою визначення відповідно до П(С)БО 15 “Дохід”, у порівнянні з трактуванням доходу в міжнародному обліку за МСБО 18

“Дохід”, є представлення доходу як збільшення капіталу, та відокремлення цього поняття від внесків власників майна.

Таблиця 1.1

### Причини виникнення витрат підприємств

<i>Причини зменшення активів, що призводять до утворення витрат</i>	<i>Причини збільшення зобов'язань, що призводять до утворення витрат</i>
1. Застосування активів	1. Нарахування заробітної плати
2. Продаж (обмін) активів	2. Здійснення відрахувань на соціальне страхування
3. Безкоштовна передача активів іншим юридичним чи фізичним особам	3. Виникнення заборгованості перед постачальниками
4. Внаслідок нестач або стихійного лиха втрата активів.	4. Поява заборгованості перед підрядниками та кредиторами за виконані роботи та послуги
5. Зменшення вартості активів у результаті уцінки.	5. Поява заборгованості перед бюджетом.
6. Списання через невідповідність встановленим умовам визнання активу.	6. Інші причини
7. Інші причини	

Поняття “дохід” охоплює економічне та бухгалтерське розуміння його визначення. В економічному розумінні дохід – це завжди різниця між вартістю випуску продукції і витратами на її виробництво [53, с. 388]. Отже, дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за мінусом матеріальних витрат. Це грошова форма чистої продукції підприємства, тобто містить в собі оплату праці та прибуток [10, с. 232].

Бухгалтерське твердження поняття доходу підприємства як правило базується на визначенні “економічна вигода”. Але тлумачення доходу як збільшення економічних вигод у формі зменшення зобов'язань чи надходження активів, також попадає під критику науковців як не зовсім коректне. Так, доприкладу, не кожне зменшення зобов'язань та збільшення активів характеризує момент отримання доходу. Оплата рахунку, пред'явленого підприємством покупцеві його продукції (товарів, робіт, послуг) свідчить про отримання доходу.

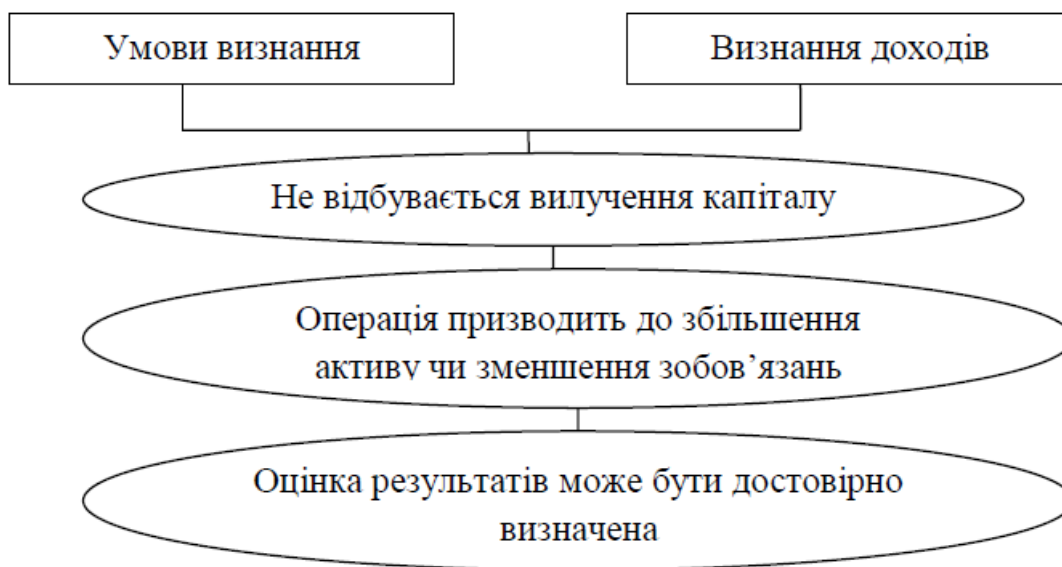
Тому, розгляд поняття “дохід” у широкому трактуванні як за економічним, так і за бухгалтерськими підходами уможливило визначити



наступні основні характеристики [15, с. 159]:

- дохід підприємства це один із видів фінансових результатів в результаті його господарської діяльності за певний період;
- отриманий фінансовий результат характеризує надходження економічних вигод;
- основними економічними вигодами, які характеризують дохід підприємства, є виручка від реалізації іншого майна, та надходження коштів з позареалізаційних операцій;
- економічні вигоди, що утворюють дохід підприємства, визначаються їх обсягом у грошовій формі.

П(С)БО 15 “Дохід” чітко визначає загальні підходи щодо визнання доходу, що систематизовано та відображено на рис.1.1. Дохід включає валовий приріст економічних вигод, отриманих підприємством, та тих, що ще будуть отримані [6].



**Рис. 1.1. - Принципи визнання доходів за П(С)БО 15 “Дохід”**

Для визнання доходу повинно здійснитись не тільки надходження активу чи зменшення зобов'язань, а й позитивний фінансовий підсумок цих подій, у ролі якого виступає збільшення власного капіталу, не враховуючи при цьому внески учасників. Дохід відображається в бухгалтерському обліку у загальній сумі справедливої вартості активів, що одержані. В

бухгалтерському обліку вага доходів поділяється за способом визнання в фінансовій звітності на доходи звітного та майбутніх періодів.

В момент визнання доходу є необхідність враховувати економічний зміст господарської операції, в результаті якої одержується дохід. Необхідно розмежовувати доходи, отримані в результаті продажу товарів, виконання робіт, надання послуг чи використання іншими організаціями активів компанії, що приносять відсотки, роялті та дивіденди.

На рисунку 1.2. зображено види доходів та їх визнання у фінансовій звітності.



**Рис. 1.2. Визнання та відображення доходів в фінансовій звітності.**

Визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з виконанням деяких умов, а саме:

1. Передача покупцеві ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію.
2. Сума доходу достовірно визначена.
3. Управління і контроль за реалізованою продукцією.

4. Впевненість в тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а пов'язані з реалізацією продукції витрати, достовірно визначені.

Умови невизнання витрат і доходів наведені у Додатку Д.

Основна (операційна) діяльність підприємства забезпечує основну частину його доходів. Для більшості підприємств основою операційної діяльності є виробнича чи торгівельна, яка доповнюється наявністю інвестиційної та фінансової діяльності [2, с. 89 ].

Операційна діяльність складається з:

– основної – яка є визначальною метою заснування підприємства та забезпечує першочергову частину його доходів [6, с 135];

– іншої операційної – включає реалізацію інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), створення резерву сумнівних боргів, надання майна в операційну оренду (коли це неосновний вид діяльності підприємства), купівлю-продаж іноземної валюти.

Доходи операційної діяльності – збільшення економічних вигод через надходження активів чи зменшення зобов'язань від операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (окрім інвестиційних та фінансових), за чим слідує збільшення власного капіталу. Витрати операційної діяльності – зменшення економічних вигод через вибуття активів чи збільшення зобов'язань від операцій з виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (окрім інвестиційних та фінансових), за чим слідує зменшення власного капіталу.

Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку витрати операційної діяльності поділяються на:

- “• собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності” [46].

У свою чергу доходи операційної діяльності включають:

- “• доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи” [45].

Необхідно зазначити, що дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається за наявності відповідних умов (табл. 1.2) [9].

Таблиця 1.2

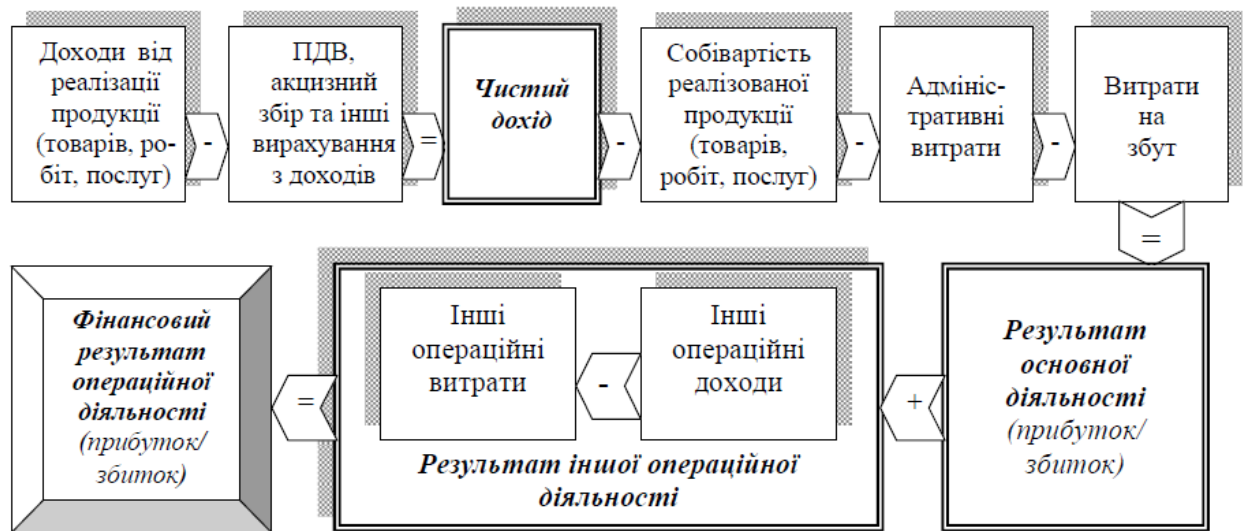
### Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

№ з/п	Умови визнання доходу	Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів)	Дохід від виконання робіт, надання послуг
1	Покупцю передані ризики та вигоди, що пов'язані з правом власності на продукцію (товари або інші активи)	+	
2	Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими продукцією (товарами або іншими активами)	+	
3	Сума доходу може бути достовірно визначена	+	+
4	Є впевненість, що відбудеться збільшення економічних вигод суб'єкта господарювання	+	+
5	Витрати, що пов'язані із операцією, можуть бути достовірно визначені	+	+
6	Має місце достовірна оцінка ступеня завершеності робіт (або послуг) на дату балансу		+

Облік доходів і витрат операційної діяльності здійснюється на відповідних рахунках Плану рахунків бухгалтерського обліку [44]. Детальний склад доходів і витрат у розрізі рахунків бухгалтерського обліку та їх субрахунків представлено в Додатку Е

Механізм формування фінансового результату від операційної діяльності підприємств представлена рисунком 1.3.

Призначенням поняття “доходи” в бухгалтерському обліку є вартісне вимірювання надходжень матеріальних та фінансових ресурсів на підприємстві. В одночас, як використання чи споживання цих ресурсів, необхідних для отримання доходів, визначається в бухгалтерському обліку поняттям “витрати”.



**Рис. 1.3. Модель формування фінансового результату операційної діяльності підприємств**

Тому робимо висновок, що доходи та витрати є найважливішою економічною категоріями діяльності господарюючого суб'єкта, відіграють основну роль в формуванні прибутку підприємства та дають можливість забезпечити зростання ефективності його діяльності. Чітке визначення доходів та витрат підсилює ефективність обліку, підвищує його аналітичність та можливість виявлення резервів зростання результативності господарської діяльності.

## 1.2. Класифікація витрат і доходів підприємства як об'єктів обліку

В умовах сучасної ринкової економіки для всіх господарюючих суб'єктів важливим є суцільний контроль витрат і доходів підприємства від операційної діяльності. Доходи і витрати будь якого підприємства є досить різнобічними, тому що забезпечують використання ним усіх факторів господарської діяльності. Тому важливою при організації обліку та аудиту доходів і витрат від операційної діяльності має їх науково-обґрунтована класифікація.

Науково обґрунтована класифікація витрат і доходів від операційної діяльності підприємства має важливе значення для одержання повної та достовірної інформації про порядок формування доходів, витрат і, як підсумок, фінансових результатів, напрями їх використання. Економічно обґрунтована класифікація це важлива передумова успішної організації бухгалтерського обліку функціонування підприємства, адже від неї залежить можливість вчасно і чітко управляти прибутком, здійснювати оперативний аналіз та прогнозування для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Ознак класифікації повинно бути рівно стільки, щоб була можливість за отримати найбільш конкретну (релевантну) інформацію з метою задоволення потреб потенційних споживачів [52].

Намагання класифікувати доходи та витрати відбувалися ще в часи Луки Пачолі. У своєму трактаті “Про рахунки і записи” він розкрив це питання, класифікував витрати на:

- домашні (для ведення домашнього господарства);
- товарні (торгівельна діяльність);
- прямі (відносяться безпосередньо на собівартість певного виду продукції)
- непрямі (заносяться на рахунок торгових витрат);
- надзвичайні (витрати, які не виникають під час звичайної діяльності).

Розподіл витрат господарюючого суб’єкта відбувається з метою продуктивного керування витратами. В економічних джерелах розрізняють різні підходи щодо класифікації витрат за відповідними ознаками (Додаток Є).

Метою будь-якої класифікації витрат в управлінському обліку є допомога керівнику в прийнятті відповідних, обґрунтованих рішень. Приймаючи рішення, менеджер має розуміти, до яких витрат та вигод вони призведуть. Тому завдання класифікації витрат – винайти ту частину витрат, на які має можливість впливати керівник підприємства [10, с. 345].

В обліку акумулюється інформація щодо трьох категорій витрат: матеріальні, трудові та накладні. Та загальні витрати піддаються розподілу за напрямками обліку:

- для калькуляції та оцінки собівартості виготовленої продукції;
- для здійснення процесу контролю та регулювання;
- для планування та прийняття управлінських рішень.

По цим трьом напрямках здійснюється більша деталізація витрат відповідно до мети управління. Таку класифікацію витрат згідно потреб управлінського обліку наведено в таблиці 1.3.

*Таблиця 1.3*

### **Класифікація витрат в управлінському обліку**

<b>Ознаки</b>	<b>Витрати</b>
За центри відповідальності	Виробництва, цеху, дільниці.
За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, групи однорідних виробів, типові представники виробів, одноразові замовлення.
За способом перенесення вартості на виготовлену продукцію	Прямі, непрямі.
За впливом на обсяг виробництва, на рівень витрат	Змінні, постійні.
За відношенням до собівартості продукції	Періоду, витрати на продукцію.
За часом виникнення	Поточні, майбутні витрати, одноразові, довгострокові.
За доцільністю витрачання	Непродуктивні, продуктивні.
За відношенням витрат до виробництва	Витрати періоду, загальновиробничі.
За економічним змістом	За статтями калькуляції, за економічними елементами.
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат.	постійні; змінні; змішані.
За рівнем залежності від прийняття рішення	релевантні; нерелевантні.
Витрати на одиницю продукції.	граничні; середні.
Залежно від прийняття управлінських рішень.	дійсні; альтернативні.
За рівнем контрольованості	Контрольовані, неконтрольовані.
За доцільністю витрат	Продуктивні, непродуктивні.

Витрати поділяють за календарними періодами :

- поточні – це звичайні, а саме постійні витрати або витрати періодичністю менше за місяць;
- довгострокові – витрати, які не плануються до отримання швидше,

ніж за дев'ять місяців ;

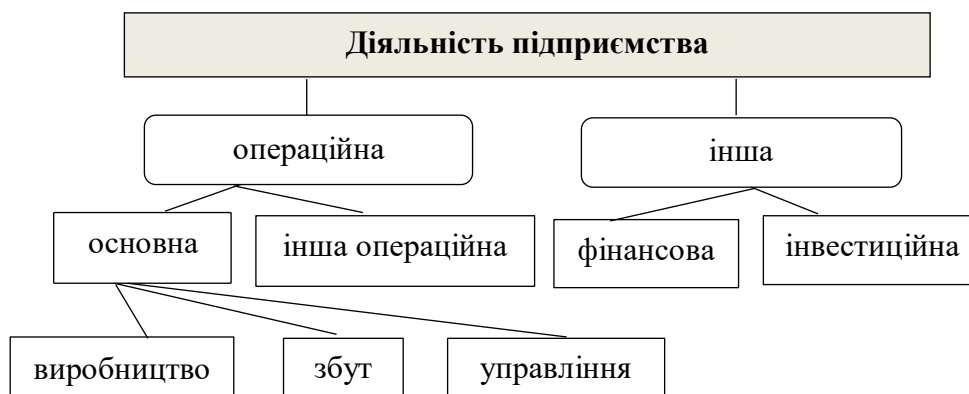
– одноразові – витрати, що виникають лише один раз і здійснюються для забезпечення процесів на підприємстві.

Переважаючою класифікацією витрат, яку найчастіше застосовують у фінансовому обліку це класифікація за видами діяльності.

За такою класифікацією всі витрати діляться на дві великі групи:

- витрати в результаті звичайної діяльності;
- витрати в результаті надзвичайної діяльності

Витрати в результаті звичайної діяльності можуть бути від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Класифікація видів діяльності підприємства**

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю (виробництво, реалізація продукції (товарів, послуг), придбання товарів, матеріалів, сировини, тощо).

Інвестиційна діяльність – це придбання та реалізація необоротних активів, фінансових інвестицій, що є складовою еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це та діяльність, що призводить до змін складу та розміру власного та позикового капіталу підприємства.

В складі операційних витрат виділяють дві основні групи (Додаток Ж). До них відносять:



- витрати, які в складі виробничої собівартості продукції;
- витрати, які не відносяться до виробничої собівартості продукції.

Витрати від о діяльності підприємств, включають:

- витрати на продукцію (прямі матеріали, загальновиробничі витрати, пряма заробітна плата, інші прямі витрати);
- витрати періоду (витрати на збут, адміністративні витрати, інші операційні витрати) [35, с.142].

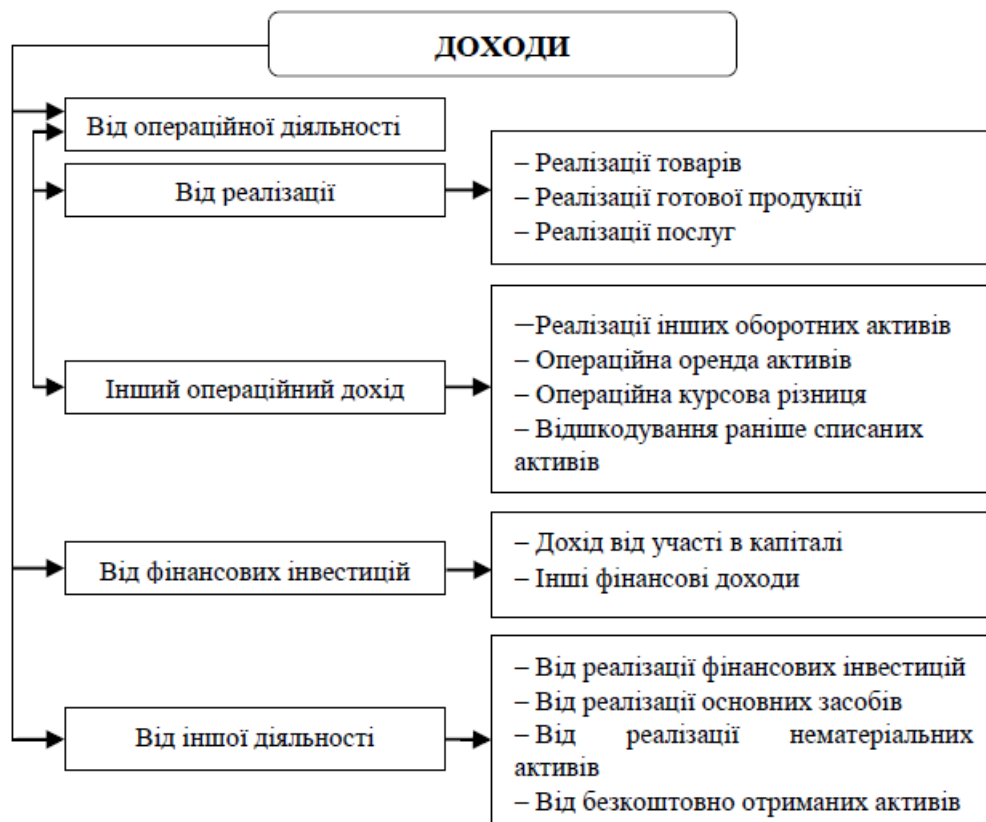
Витрати, що безпосередньо не відносяться до конкретного об'єкта витрат (калькулювання), є загальновиробничими витратами. Перелік витрат, що належать до включення у склад загальновиробничих витрат, представлено в п. 15 П(С)БО 16 (Додаток 3).

До витрат періоду включають витрати, що не відносяться до виробничої собівартості запасів та розглядаються по відношенню до того періоду, в якому вони були понесені.

Виробничі підприємства вважають такими витрати на управління, дослідження, маркетинг, розробки, тощо, тобто всіх інших функцій вартісного ланцюжка.

Доходи підприємств формуються в ході їх діяльності разом із витратами та фінансовими результатами та класифікуються в бухгалтерському обліку за відповідними вищенаведеними видами діяльності (рис. 1.5.).

Доходи від реалізації товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і придбаних раніше активів, називаються – операційними. Вони групуються за такими ознаками: види операційного доходу; склад елементів, що складають дохід; період формування; характер оподаткування доходів; рівень достатності для формування операційного прибутку; ідентифікація в процесі бухгалтерського обліку. Класифікація представляє доходи основної діяльності підприємств з абсолютною достовірністю, тому що лише за таких умов облікова інформація та складена за її даними звітність будуть надійною основою для аналізу, управління та планування.



**Рис. 1.5. Класифікація доходів за видами діяльності.**

Відповідно до МСБО 18 “Дохід” доходи поділяються на два види:

- “дохід від основної діяльності;
- та прибуток від інших операцій” [30 ].

Така класифікація є більш обмеженою у порівнянні з класифікацією П(С)БО 15 “Дохід” [45].

За П(С)БО 15 “Дохід” з метою визнання та визначення їх суми розрізняють такі види доходів:

- “реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання процентів, дивідендів, роялті” [45].

В П(С)БО 15 “Дохід” відображено також іншу класифікацію доходів за групами (табл.1 Додаток И).

Класифікація бухгалтерського обліку допомагає показати доходи згідно норм законодавства, а за допомогою управлінського обліку можна зібрати та згрупувати дані для використання та вирішення відповідних управлінських питань. Бухгалтерський підхід до класифікації доходів наведено в таблиці 2. додатку И.

Практично всі дослідження науковців, що характеризують класифікацію доходів, зводяться до того, що усі доходи підприємств групуються за видами діяльності та обліковою класифікацією. Дохід представлений не тільки як об'єкт обліку, але й інформаційним джерелом для управління та контролю. Можна запропонувати класифікацію для потреб управлінського обліку яка представлена в таблиці 1.4.

*Таблиця 1.4*

#### **Класифікація доходів управлінського обліку**

<b>Ознаки</b>	<b>Класифікація</b>
За способами отримання	Випадкові, постійні.
За можливістю отримання	Можливі, дійсні.
За можливістю управління	Підлягають і не підлягають управлінню.
За методом визнання	Отримані, нараховані.
За формою отримання	Не грошові, грошові.
За джерелом отримання	Зовнішні, внутрішні.
За рівнем формування	Підприємство, окремий підрозділ, конкретні операції.
За біологічними складовими	Тваринництво, рослинництво.
За господарськими сегментами	Характер процесу, вид продукції.
За типами господарських операцій	Інвестиційної діяльності, реалізації, фінансових операцій, та інші доходи від надзвичайних операцій.

Наступна класифікацію доходів здійснена залежно від механізму їх розподілу:

– реальні (без грошових зобов'язань) та нереальні (при вкладенні коштів у цінні папери, коли не є величиною реального доходу підприємства різниця між ціною покупки й продажу);

– грошові й негрошові (бартерні угоди, заліки взаємної заборгованості, розрахунки векселями й іншими цінними паперами);

– поточні доходи й доходи майбутніх періодів;

– систематичні (регулярні) і несистематичні (випадкові).

Як можемо простежити з рисунку додатку К, складність організаційної структури та достатньо велика кількість господарських операцій, що здійснюються на сучасних господарюючих суб'єктах, призводять до необхідності пошуку гнучких систем управління.

Доходи операційної діяльності діляться на:

- доходи основної діяльності;
- інші операційні доходи [6, с. 283].

Класифікація доходів від операційної діяльності підприємств в цілому може мати наступний вигляд (Додаток Л). Представлена класифікація доходів операційної діяльності має важливе значення, особливо для оцінки діяльності підприємств та відповідних їх структурних підрозділів.

Доходи та витрати від операційної діяльності підприємства за класифікаційними ознаками відображаються у Ф.2 “Звіт про фінансові результати (про сукупний дохід)”, податковій та внутрішній (управлінській) звітності.

Тому, з метою ефективного ведення виробничо-господарської діяльності на підприємстві, необхідно чітко організувати облік та контроль витрат та доходів від операційної діяльності.

Так, зокрема, у системі бухгалтерського обліку формують дані щодо джерел отримання доходів від операційної діяльності, порядку їх визнання тощо. Узагальнення результатів дослідження щодо економічної сутності доходів операційної діяльності підприємств дозволило нам зробити такі висновки, а саме: доходи від операційної діяльності виступають показником господарської діяльності підприємства; існуючі класифікації доходів від операційної діяльності, на нашу думку, не повною мірою відповідають вимогам ринкової економіки.

Класифікація витрат від операційної діяльності в умовах сьогодення необхідна для визначення вартості продукції. Необхідно зазначити, що будь яка класифікаційна група важлива в тих чи інших умовах, а саме відповідає

певній меті. Класифікація витрат від операційної діяльності у певному напрямку не завжди задовольняє потреби керівництва. В свою чергу технологічні та організаційні особливості суб'єктів господарювання також диктують вибір відповідної класифікації витрат від операційної діяльності.

Класифікація перш за все повинна відображати витрати та доходи від операційної діяльності в абсолютній достовірності, тому що тільки за таких умов облікова інформація та складена на її основі фінансова звітність буде надійною базою в управлінні та плануванні.

### **1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності**

Система бухгалтерського обліку та аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності в сучасних умовах не може ефективно діяти без відповідної нормативно-правової бази. Сутність вищенаведених категорій не є можливим адекватно оцінити та дослідити без аналізу належного нормативно-правового забезпечення, базою якого стає нормативно-довідкова інформація.

Сучасне вітчизняне законодавство, яке здійснює регулювання бухгалтерського обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності, представляється багаторівневою системою, що на даний момент є на стадії активного формування:

- перший – законодавчий, окреслює сутність бухгалтерського обліку, основні поняття, його завдання, шляхи регулювання, організацію та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- другий – нормативний, затверджує базові правила по формуванню повної та достовірної інформації про витрати і доходи підприємства від операційної діяльності та надання інформації у фінансовій звітності;

- третій – методичний, на цьому рівні документи мають рекомендаційний характер, у них подано методичні вказівки, роз'яснення з

питань обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності;

– четвертий – організаційний, внутрішні документи у вигляді форм та інструкцій, що визначають правила раціональної організації та ведення обліку із застосуванням ефективних форм та методів, відображують специфіку функціонування підприємства.

Нормативна інформація не може перечити правовій інформації. Серед основних наявних документів, що несуть інформацію про витрати і доходи необхідно вказати національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, матеріали науково-практичних конференцій тощо.

Особливістю нормативно-правового регулювання обліку та аудиту доходів і витрат підприємства від операційної діяльності є у розширеній системі нормативно-правових актів, затверджених органами різних рівнів вказаних на рисунку 1.6.



**Рис. 1.6. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку та аудиту доходів і витрат підприємства від операційної діяльності.**

Заслуговує на увагу сформована за п'ятьма ознаками класифікація правового регулювання обліку та аудиту доходів і витрат підприємства від

операційної діяльності (Додаток М).

Огляд нормативної бази з обліку та аудиту доходів і витрат підприємства від операційної діяльності наведено у додатку Н.

Основним нормативно-правовим документом, що регламентує систему бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [43]. Він, як і НП(с)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [33]., надає характеристику принципам ведення обліку та складання фінансової звітності, впровадження яких уможливорює достовірне відображення в обліку та звітності даних про витрати і доходи. Відповідно з ним витрати і доходи, фіксуються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження активів. Для визначення фінансового результату співставляють витрати звітного періоду, що були здійснені для отримання доходів, з цими доходами. Основним принципом ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності є нарахування та відповідність витрат доходам. Відповідно до принципу обачності, методи оцінки, застосовувані в бухгалтерському обліку, мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [33] визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). А відповідні вимоги до розкриття його статей представлено в “Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності” [28]. Основою реформування є альтернатива вибору підприємством методу відображення статей (лише за залишковою вартістю чи за залишковою та первісною вартістю), вибір та відображення у звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований Додатку 3 відповідного НП(С)БО. Недоліком НП(С)БО 1 є відсутність у ньому інформації відносно постатейного заповнення форм звітності, особливо нових розділів.

У П(С)БО 15 “Дохід” і П(С)БО 16 “Витрати” [45; 46] наводяться умови визнання, оцінка та класифікація доходів і витрат. Використовуючи таку

інформацію користувачі фінансової звітності мають можливість порівнювати, оцінювати та прогнозувати витрати і доходи підприємства, досліджувати його платоспроможність, прибутковість, а також робити аналіз фінансових результатів в динаміці та знаходити причини відхилень.

Метою Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [44] є створення системи інформації про доходи та витрати підприємства, яка необхідна для контролю за його операційною діяльністю. Саме Планом рахунків забезпечується однаковість відображення господарських операцій, накопичення облікової інформації, потрібної для визначення фінансового результату діяльності підприємства, складання та подання фінансової звітності, здійснення економічного аналізу. Зокрема, для обліку доходів і витрат операційної діяльності призначені окремі рахунки класів 7 “Доходи і результати діяльності”, 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності”.

Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [19] містить інформацію про призначення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про витрати та доходи операційної діяльності господарюючого суб'єкта методом подвійного запису. Зокрема у ній вказано, що для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності підприємства застосовуються відповідні рахунки класу 7. Рахунки 8 класу є транзитними і використовуються для узагальнення інформації про витрати підприємства під час звітного періоду. Для відображення витрат операційної діяльності призначені рахунки 9 класу.

Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [45] містять інформацію по відображенню облікових даних про витрати та доходи операційної діяльності підприємства. Відповідно до них, Журнал 6 (за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79) застосовується для узагальнення даних про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. У II розділі методичних рекомендацій нагромаджується інформація про відокремлені складові доходів підприємства [27]. Журнал 5 або



5 А і Відомість 5.1 призначені для обліку і відображення кредитових/дебетових оборотів на рахунках обліку витрат.

Можна визначити внутрішньогосподарський рівень нормативно-правового регулювання обліку та аудиту доходів і витрат підприємства від операційної діяльності. Основними організаційними робочими документами підприємства на цьому рівні:

- документи (наказ) щодо облікової політики підприємства;
- статут;
- посадові інструкції,
- форми первинних облікових документів;
- графіки документообігу;
- робочий план рахунків;
- форми внутрішньої звітності.

Наказ “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства” – це нормативний внутрішній документ по організації та порядку здійснення обліку на підприємстві. Одним із пунктів якого містить питання методичного характеру щодо вибору способів ведення обліку витрат і доходів від операційної діяльності підприємства для складання фінансової звітності.

Проте на рівні законодавства не вирішене головні питання порівняння класифікації та оцінки витрат і доходів у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (фінансової звітності). А саме поняття “витрати” і “доходи” різняться у соєму трактуванні.

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” прописано, що НП(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше не перечать міжнародним стандартам [25]. Це означає, що майже кожному НП(С)БО відповідає відповідне МСБО та МСФЗ.

Окремо виділеного стандарту для витрат у МСБО немає. Їх можна прослідкувати лише за складовими у таких МСБО, як: МСБО 1 “Подання фінансових звітів”, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 38 “Нематеріальні

активи”, МСБО 2 “Запаси” та ряду інших. Інформацію щодо витрат класифікація, формування і бази розподілу) як в національному так і в міжнародному стандарті не мають чітких відмінностей. Різниця в тому, що згідно МСБО 2 загальновиробничі витрати мають приналежать до оцінки запасів, а за П(С)БО 16 їх відносять у склад виробничої собівартості.

Основна роль відводиться НП(С)БО та МСБО “Дохід” для визначення доходів та розкриття їх у фінансовій звітності підприємства. Проте, вітчизняне НП(С)БО 15 “Дохід” відповідає зарубіжному МСБО 18 “Дохід” та містить елементи МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”. Просте порівняння основних складових відповідних стандартів зазначає, що структура МСБО 18 є доволі ширшою, ніж П(С)БО 15, а також наявні відмінності у змісті цих положень (табл. 1.5) [22; 8].

Таблиця 1.5

**Порівняльна характеристика П(С)БО 15 “Дохід” та МСБО 18 “Дохід”**

Класифікаційна ознака	МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»
Впевненість в одержанні доходу	Існує ймовірність, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією.	Є впевненість в тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства.
Можливість оцінки доходу	Суму доходу можна достовірно оцінити.	Сума доходу може бути достовірно визначена.
Перехід права власності покупцю	Суб'єкт господарювання передав покупцеві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар. За підприємством не залишається ні подальша участь у керівництві у формі, яка пов'язана з володінням, ні ефективний контроль за реалізованими товарами.	Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (інший актив). Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (іншими активами).
Можливість оцінки витрат, пов'язаних з отриманими доходами.	Витрати, які були понесені у зв'язку з операцією можна достовірно оцінити.	Витрати пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

Головні ознаки шляхів щодо визначення та визнання доходу, наведені у МСБО 18, свідчать про застосування відповідності доходів і витрат [3], через

це цей стандарт бухобліку у 2014 році був замінений на МСФЗ 15, і використовується підприємствами, що з 2018 року складають фінансову звітність за МСФЗ. Введення МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами” досить суттєво змінює механізм подання та розкриття підприємствами інформації по отриманих доходах операційної діяльності (Додаток О).

Провівши детальний аналіз, порівняння національної системи бухобліку і міжнародних стандартів фінансової звітності потрібно провадити за наступними напрямками: формування нормативно-правової бази; застосування змін до П(С)БО; міжнародної співробітництва; законодавчі органи та відомства України повинні визначати основні пріоритети реформ у бухгалтерському обліку.

Таким чином, дослідження джерел нормативно-правового спрямування для здійснення обліку доходів і витрат операційної діяльності дозволяє звернути увагу, що законодавча база представлена в Україні досить великою кількістю законів, постанов, положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Однак наявний ряд невідповідностей, які вимагають вирішення з метою недопущення перекручувань та неточностей в обліковій інформації. А саме, для приведення уніфікованої класифікації доходів та витрат пропонується застосовувати єдині підходи в НП(С)БО та Податковому кодексі, які розроблені на основі МСБО.

Щодо вдосконалення нормативно-правового забезпечення витрат та доходів операційної діяльності варто зробити такі пропозиції, як:

- 1) інвентаризація всіх нормативно-правових документів, що пов’язані з обліком і аудитом доходів та витрат загалом;
- 2) інформаційні бази з обліку та аудиту доходів і витрат, що буде постійно оновлюватись.

Є необхідність оновити чи розробити довідково-інформаційну базу підприємств по питаннях оподаткування щодо доходів і витрат, обліку, що виникають протягом певного часу. Також є необхідність, щоб аудитори та головні бухгалтери здійснювали робочі записи про неоднозначні місця у

нормативно-правових актах та й повідомляли відповідних фахівців сформульованими висновками через бухгалтерські видання. Провести повну інвентаризацію нормативно-правових актів України, що мають зв'язок з контролем витрат, доходів та обліку для того, щоб не виникнули непередбачені ситуації.

## РОЗДІЛ 2.

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 2.1. Організація обліку витрат і доходів підприємства операційної діяльності

Нелегке управління в умовах нестабільного середовища економікою підприємств, де вони функціонують, вимагає створення належної системи інформаційного забезпечення в управлінні витратами і доходами господарсько-виробничої діяльності. А тому, розробки нових підходів до вирішення проблеми відповідної організації обліку доходів і витрат діяльності в плані складання податкової та фінансової звітності господарюючих суб'єктів.

Дослідження особливостей обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності здійснюється на прикладі Дочірнього підприємства “Автотрейдинг-Львів” (надалі ДП “Автотрейдинг-Львів”), де є всі умови та можливості для вивчення вище поставлених завдань. Основною метою діяльності підприємства є здійснення комерційної, господарської та іншої діяльності, яка не заборонена чинним законодавством України та спрямована на одержання прибутку, задоволення суспільних потреб в його продукції (товарах), роботах, послугах та реалізація на підставі одержаного прибутку соціально-економічних інтересів учасників ДП. Основним видом діяльності підприємства є комісійна, оптова та роздрібна торгівля транспортними засобами та запчастинами до них, а також надання послуг з ремонту та сервісного обслуговування транспортних засобів та їх складових частин.

Підприємство є юридичною особою за законодавством України, має самостійний баланс, розрахунковий та валютний рахунки в банківських установах, веде статистичний та бухгалтерський облік своєї діяльності, надає бухгалтерську та статистичну звітність у встановлені строки, несе відповідальність за її достовірність.

Прибуток підприємства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, витрат на оплату праці, а також сплати податків та інших обов'язкових платежів, що встановлені чинним законодавством України.

ДП “Автотрейдинг-Львів” перебуває на спрощеній системі оподаткування, тому складає і подає дві форми фінансової звітності: Ф №1-м “Баланс” та Ф №2-м “Звіт про фінансові результати”.

На організацію обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності впливає достатня кількість чинників, основними серед яких є:

- нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку;
- структура служби бухгалтерії і поділ роботи між працівниками;
- рівень технологічного процесу у діяльності;
- форми ведення обліку – обсяг та склад даних, що необхідні для управління господарськими процесами;
- принципи матеріальної відповідальності;
- графік документообігу тощо [11, с. 167].

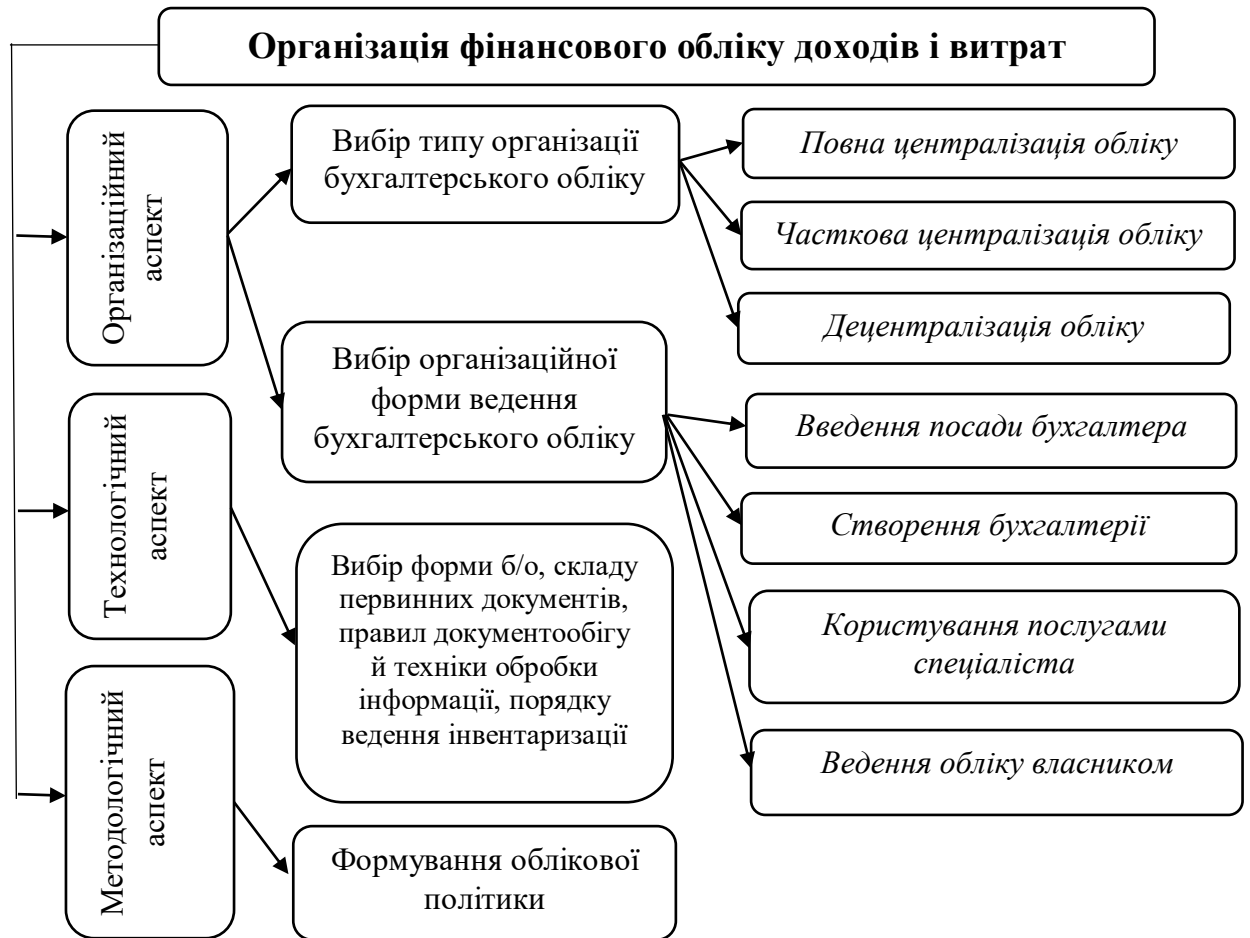
Організація ведення обліку доходів і витрат це структура бухгалтерії та її належне місце у системі управління підприємством, взаємодія з іншими підрозділами. Це означає виділення трьох груп розв'язків раціональної організації бухгалтерського обліку: організаційний, технологічний та методичний аспекти (рис. 2.1).

Основні завдання організації обліку витрат і доходів підприємства зазначені на рис. 2.2.

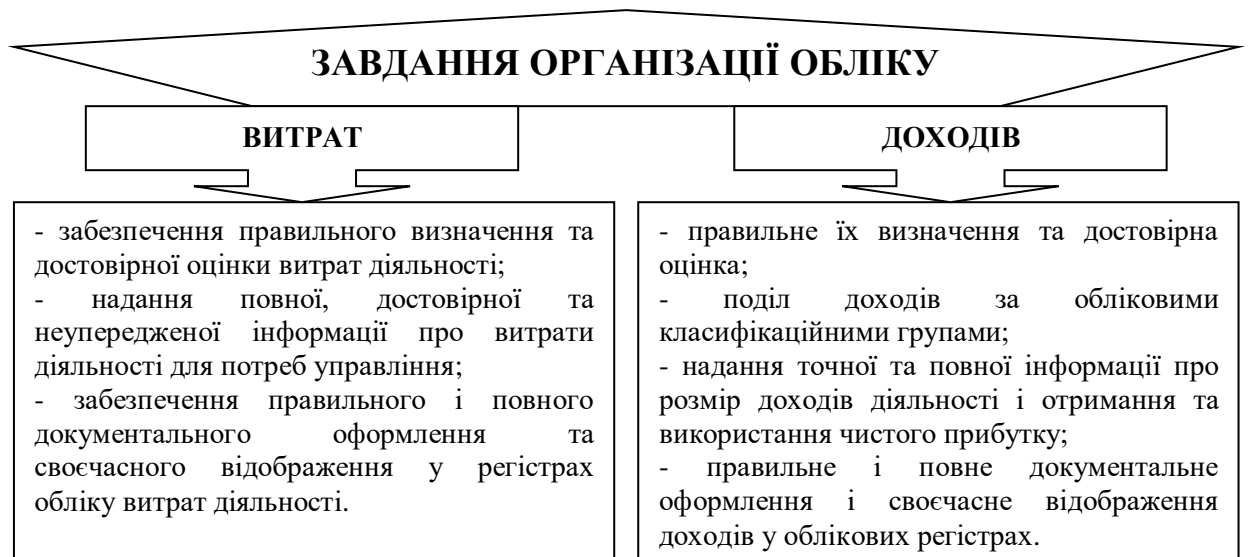
Для одержання релевантної інформації про доходи та витрати від операційної діяльності підприємства, потрібно розробити таку облікову політику, яка є дієвим інструментом при побудові раціональної системи управлінського обліку та прийняття відповідних обґрунтованих рішень.

Для отримання вичерпної інформації щодо доходів та витрат операційної діяльності потрібно використовувати інтегрований підхід при формуванні облікової політики згідно інформаційних потреб осіб, які

приймають рішення (Додаток П).



**Рис. 2.1. Організація фінансового обліку доходів і витрат.**



**Рис. 2.2. Основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат і доходів діяльності підприємства.**

Основні організаційні питання по обліку витрат і доходів від операційної діяльності на підприємстві повинні визначатися згідно Наказу “Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства”, в якому прописано основні принципи організації обліку таких на підприємстві.

У наказі про облікову політику повинен бути розділ, де розписаний механізм обліку витрат, що передбачає:

- критерії (умови) визнання а віднесення витрат до кожної класифікаційної групи витрат;
- рахунки, які використовуються для обліку витрат;
- об’єкти обліку витрат, перелік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат;
- бази розподілу загальновиробничих витрат;
- умови нормальної потужності підприємства.

Основними питаннями щодо обліку доходів операційної діяльності у зазначеному наказі є:

- перелік внутрішніх та зовнішніх первинних документів з обліку доходів від операційної діяльності, що рекомендовано застосовувати, а також затверджений графік документообороту;
- механізм визнання доходів від операційної діяльності;
- запровадження аналітичних рахунків з обліку доходів від операційної діяльності;
- відповідальні особи за формування та збереження інформації щодо доходів від операційної діяльності [5, с. 26].

Під організацією обліку витрат розуміють, по-перше, систему застосовуваних підприємством бухгалтерських рахунків, по-друге, використовувані підприємством підходи по групуванню своїх витрат, які залежать від об’єктів обліку витрат.

До складу операційних витрат перш за все відносять собівартість реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг). Вона включає: виробничу



собівартість продукції, товарів (робіт, послуг), що були реалізовані за звітний період, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, наднормативні виробничі витрати.

Витрати від операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції, товарів (робіт, послуг), складають адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Усі операції в частині витрат та доходів від операційної діяльності на підприємстві оформляються відповідними документами, чим забезпечується правильність та своєчасність їх обліку.

Особливістю документування операцій з витрат і доходів підприємства є відсутність затверджених типових форм відповідних документів. Документальне підтвердження витрат, що відбулися залежить від виду витрат. Так, використання для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту матеріалів, МШП та інших запасів підприємства, відображається в бухгалтерському обліку тільки на підставі відповідних належно оформлених документів на списання матеріалів (вимог, накладних, тощо). Розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями) оформляються витрати на оплату праці та соціальне страхування. На підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт зараховується до складу витрат діяльності вартість наданих підприємству послуг.

Джерелами інформації обліку витрат є:

- Наказ про облікову політику підприємства;
- первинні документи з обліку витрат (табл. 2.1) та доходів;
- облікові реєстри для відображення операцій з обліку витрат і доходів, звітність.

Первинними документами по відображенню доходів від реалізації, інших операційних доходів є товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, довідки, розрахунки бухгалтерії тощо.

Таблиця 2.1

**Первинні документи з обліку витрат промислових підприємств**

№ n/n	Шифр та назва рахунку	Документи
1	2	3
1.	90 “Собівартість реалізації”	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
2.	91 “Загальновиробничі витрати”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об’єктів.
3.	92 “Адміністративні витрати”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, виписка банку.
4.	93 “Витрати на збут”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об’єктів.
5.	94 “Інші витрати операційної діяльності”	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об’єктів, акт уцінки, порівняльна відомість, акт інвентаризації, інвентаризаційний опис.

З метою покращення внутрішнього контролю за механізмом визнання витрат та доходів від операційної діяльності та відображення в обліку підприємствам необхідно розробити та застосовувати у подальшій діяльності графіки документообороту.

В таблиці 2.2. відображено узагальнену характеристику фактографічної інформації, що застосовується в процесі обліку доходів від операційної діяльності на підприємствах.

Враховуючи все зазначене вище розроблено та запропоновано до застосування графік документообігу з обліку доходів від операційної діяльності, який зображено на рисунку у Додатку Р.

Водночас, відповідно до функціонального походження для групування доходів від операційної діяльності, рекомендуємо оформляти допоміжну відомість.

Доходи і витрати, як правило, одночасно відображають в бухгалтерському обліку. Але не всі витрати можна напряму пов’язати з певним доходом. Тому витрати, безпосередньо не пов’язані з певними

доходами, відображаються у звітному періоді, в якому вони виникли. До прикладу, нестачі та втрати від псування цінностей необхідно списувати в тому звітному періоді, коли їх було виявлено, оскільки з доходом такі витрати не мають прямого зв'язку [11, с. 347].

Таблиця 2.2

**Фактографічна інформація з обліку доходів від операційної діяльності на підприємствах**

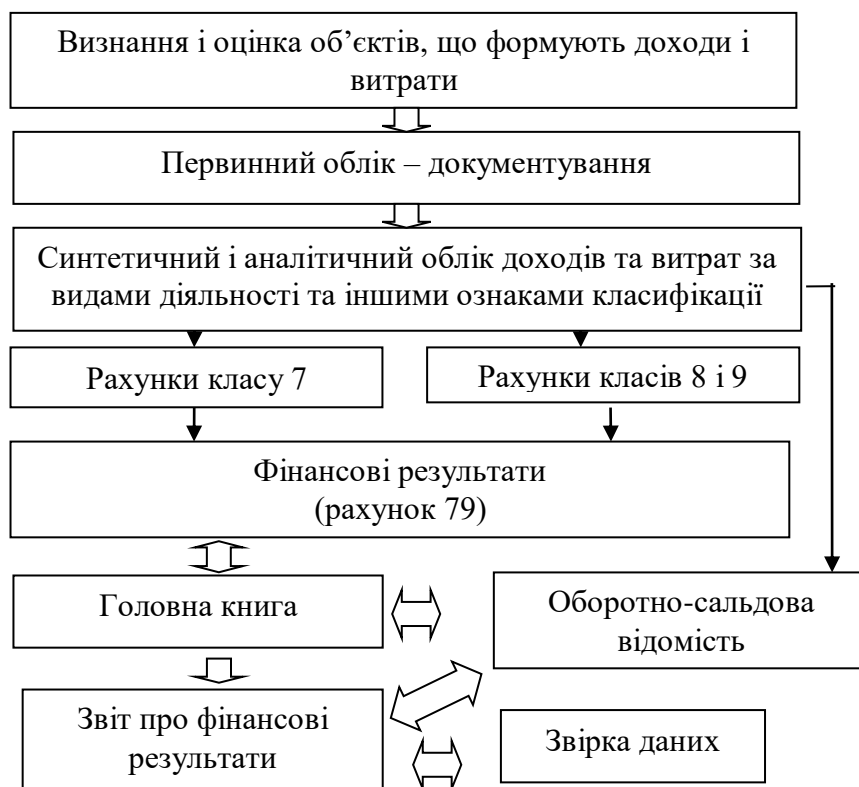
№ з/п	Джерело інформації	Зміст інформації	Місце складання	Хто складає
1	Накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні	За видами одержаних доходів від реалізації готової продукції та інших доходів від операційної діяльності	Внутрішній	Бухгалтерія, МВО
2	Прибуткові касові ордери	Відображення сум операційних доходів, одержаних в касу підприємства	Внутрішній	Касир підприємства
3	Платіжні доручення	Відображення сум операційних доходів, одержаних на поточний рахунок	Зовнішній	Покупець
4	Виписки банку	Відображення сум операційних доходів, одержаних на поточний рахунок	Зовнішній	Банківська установа
5	Розрахунки бухгалтерії (довідки)	Відображення суми одержаних операційних доходів	Внутрішній	Бухгалтер підприємства

Розрахунком бухгалтерії оформлюється віднесення витрат та доходів на фінансові результати. Розрахунки та довідки бухгалтерії використовуються також для відображення накопичення фінансових результатів від різних видів діяльності та зарахування в склад нерозподіленого прибутку чи збитку. Відображення інформації щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку відбувається за даними р довідок та розрахунків бухгалтерії.

Рух зазначених документів відбувається згідно графіка документообігу, затвердженого на підприємстві. Інформація про доходи, витрати та фінансові

результати узагальнюються у відповідних облікових регістрах з наступним перенесенням даних у головну книгу.

Операції з обліку здійснених витрат і отриманих підприємством доходів визначаються безліччю бухгалтерських та юридичних документів. Облікову інформацію про одержані доходи надають первинні документи, облікові реєстри, Головна книга та форми фінансової та податкової звітності. На рис. 2.3. можна прослідкувати послідовність списання доходів й витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”, яка в кінцевому результаті завершується складанням Форми фінансової звітності №2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” та інших форм звітності.

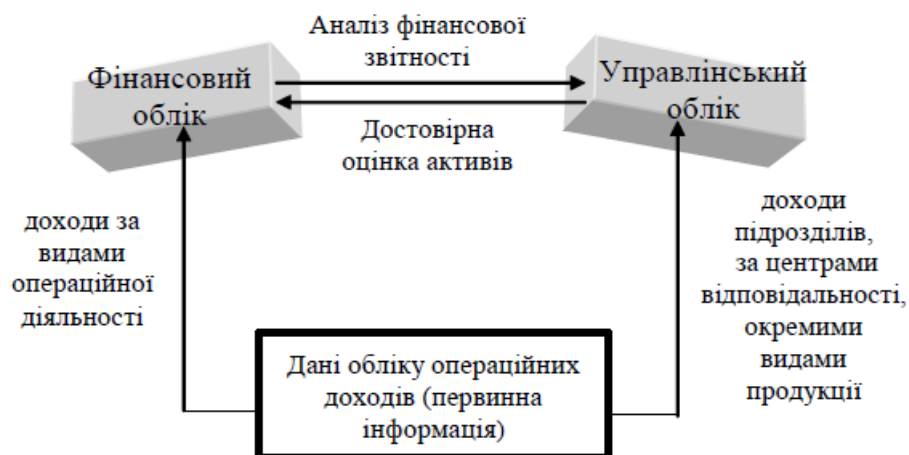


**Рис. 2.3. Послідовність організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів.**

Єдиний облік операційних доходів надає первинну інформацію як для узагальнення даних у фінансовій звітності та для визначення фінансових результатів від операційної діяльності окремих підрозділів підприємства та

окремих його виробів (рис. 2.4.).

На промислових підприємствах для узагальнення облікової інформації про доходи від операційної діяльності використовують Журнал 6. У розділі II зазначеного Журналу накопичуються облікові дані по окремих складових операційних доходів підприємства. Записи в Журналі 6 відбуваються на основі первинних документів та зведених відомостей по доходах та фінансових результатах діяльності. Журнал 6 застосовують при перевірці узагальненої інформації про операційні доходи підприємства. При цьому, у відомості 6.1 подаються накопичені дані щодо окремих складових доходів досліджуваного підприємства. Дані, що наведені в Журналі 6, використовуються при складанні Звіту про фінансові результати, тому цей обліковий реєстр є своєрідним інформаційним джерелом, правильне трактування якого дає можливість приймати ефективні управлінські рішення.

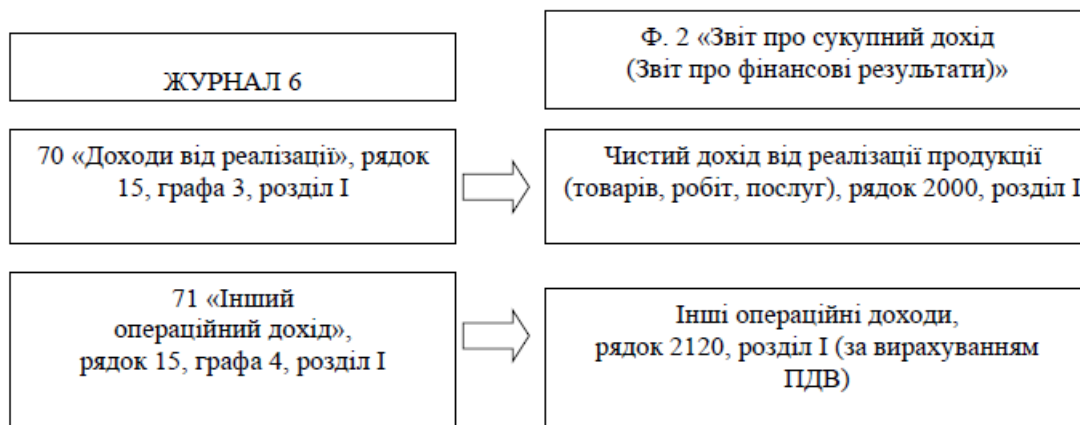


**Рис. 2.4. Взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку операційних доходів підприємства**

Взаємозв'язок між даними Журналу 6 та Форми №2 “Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)” наглядно представлено на рисунку 2.5. [7, 9].

Для синтетичного обліку витрат на збут, адміністративних витрат та інших витрат операційної діяльності застосовують Журнал-ордер №5. Документи з обліку витрат у встановлені графіком документообігу дні

надходять до бухгалтерії підприємства, де їх заносять в Журнал № 5. Підсумкові результати з журналу № 5 переносяться до Головної книги, а також при калькуляційних статтях – до виробничого звіту.



**Рис. 2.5. Порядок використання даних Журналу 6 для заповнення Ф2 «Звіту про сукупний дохід (Звіту про фінансові результати)»**

Прибуток – найважливіший показник ефективності роботи суб’єкта господарювання в умовах ринкової економіки. Зростання прибутку буде фінансовий фундамент для господарської діяльності та задоволення матеріальних та соціальних потреб працюючих. У розмірі витрат і доходів безпосередньо відбивається технологія й організація виробництва, особливості господарювання підприємства. Тому внутрішніх та зовнішніх користувачів цікавить інформація по отриманих фінансових результатах. Враховуючи це, організація бухгалтерського обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємства є надзвичайно важливою.

Для вдосконалення організації обліку доходів та витрат від операційної діяльності є необхідність точно сформулювати методичні підходи з цього питання у Наказі про облікову політику, а також об’єктів доходів та витрат, необхідності й порядку їх визначення. А в залежності від особливостей підприємства розробити робочий план рахунків у Наказі про облікову політику.

## 2.2. Методика обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності

Безумовно, що кінцевий фінансовий результат на пряму залежить від доходів та витрат підприємства, тому у системі управління підприємством велика увага приділяється саме фінансовим результатам, що актуалізує проблему формування і належної організації їх обліку.

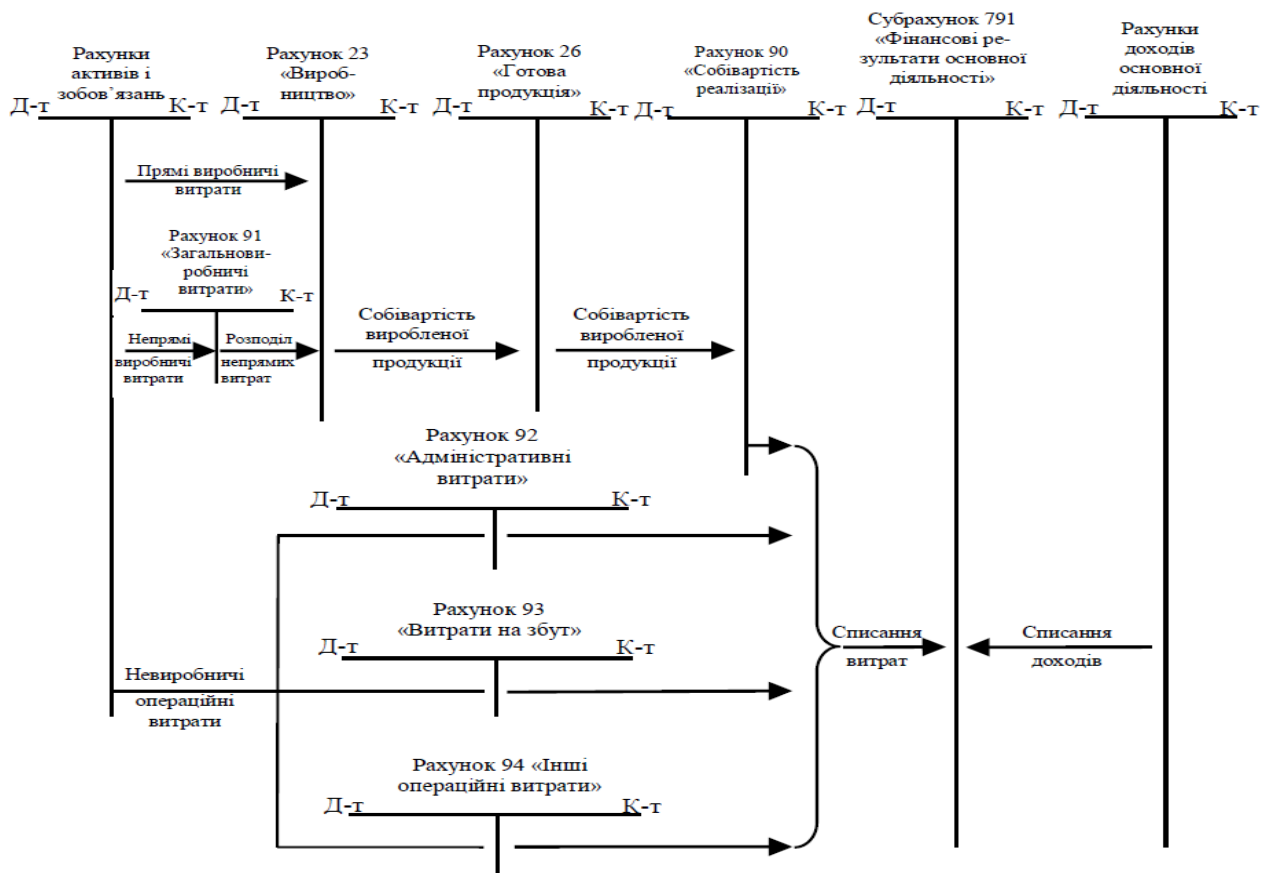
Враховуючи те, що кінцевою метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку, з'являється необхідність у вивченні особливостей обліку доходів і операційної діяльності підприємства. Це дасть можливість побудувати систему достовірної інформації, що є основою в управлінському обліку, а також уможливить простежити динаміку діяльності підприємства, позитивних змін показників та дослідити, чи функціонує підприємство ефективно.

Для окремого ведення обліку витрат та доходів, а також формування Звіту про фінансові результати Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено відповідні класи рахунків. Відповідно до нормативних документів для обліку витрат застосовуються рахунки класів 8 “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності” (всі витратні рахунки операційні, активні), для доходів рахунки класу 7 “Доходи й результати діяльності”. Ці рахунки є номінальними та тимчасовими для відображення у них доходів за звітний період та на початок звітного періоду мають нульове сальдо.

На рис. 2.6 представлено схему обліку доходів і витрат від операційної діяльності підприємства.

На рахунках класу 9 обліковують витрати, що зменшують доходи звітного періоду. Відповідно до внесених змін використання рахунків 9 класу є обов'язковим для всіх господарюючих суб'єктів. Під час звітного періоду на дебеті рахунків 92-98 нагромаджуються відповідні витрати, а по кредиту по закінченні звітного періоду здійснюється їх списання на рахунок 79 “Фінансові результати” за субрахунками. Залишків на рахунках класу 9 “Витрати діяльності” немає. До кожного з вказаних рахунків (за

виключенням рахунків 92 і 93) передбачені субрахунки, що дає змогу деталізувати види витрат для організації їх аналітичного обліку. П(С)БО 16 “Витрати” визначено склад кожного виду витрат [46].



**Рис. 2.6. Схема обліку доходів і витрат від операційної діяльності**

Рахунки 8 класу “Витрати за елементами” є транзитними. Вони теж не мають сальдо, тобто обороти відповідних рахунків за дебетом та кредитом повинні бути рівними.

Після виключення рахунку 85 з Плану рахунків клас рахунків 8 “Витрати за елементами” призначається суто для обліку витрат операційної діяльності. Витрати, від фінансової та іншої діяльності підприємства, повинні обліковуватись виключно на рахунках класу 9 без застосування рахунку 85.

В описі рахунків 8 класу видалено фразу про можливість списання суми у дебет рахунку 79 “Фінансові результати” з кредиту відповідних рахунків.

Рахунки 8 класу в кінці періоду закриваються списанням суми витрат в



кореспонденції з рахунком 23 “Виробництво” та відповідними рахунками класу 9 “Витрати діяльності” (91, 92, 93 та 94).

8 клас рахунків застосовується лише в загальному Плані рахунків. З спрощеного Плану рахунків рахунки 84 та 85 було видалено ще у 2011 році. Тому застосовувати рахунки 8 класу можуть лише ті, хто в обліку застосовує загальний, а не спрощений План рахунків. Використання лише 8 класу рахунків не є можливим! Вибір фактично в тому, чи вести рахунки 8 і 9 класів, чи обмежитися класом 9.

Облік витрат від операційної діяльності, що відносяться до собівартості продукції здійснюється на рахунках 23 “Виробництво” та 91 “Загальновиробничі витрати”.

На рахунку 23 узагальнюється інформація про понесені витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Виробнича собівартість визначається за даними рах. 23 “Виробництво”, де за дебетом обліковуються прямі виробничі витрати та списані розподілені загальновиробничі витрати, за кредитом – сума фактичної виробничої собівартості готової продукції. Початкове та кінцеве сальдо цього рахунка показують суми витрат, що відносяться до незавершеного виробництва готової продукції відповідно на початок і кінець періоду. Аналітичний облік здійснюється за видами виробництв, статтями витрат та місцем їх виникнення.

На рах. 91 “Загальновиробничі витрати” (табл.1, Додаток С) відбувається облік виробничих накладних витрат на управління цехами, бригадами, іншими підрозділами виробництва та організацію виробництва. За дебетом рахунку 91 обліковуються суми визнаних витрат, за кредитом – списання в кінці періоду на рахунках 23 “Виробництво” і 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”.

Облік витрат по формуванню собівартості продукції здійснюється на рахунку 90 “Собівартість реалізованої продукції” (табл. 2.3). За дебетом рах. 90 відображається виробнича собівартість реалізованої продукції, за кредитом – списання на субрахунок 791 “Фінансовий результат від

операційної діяльності”.

Таблиця 2.3

**Типова кореспонденція рахунків з обліку собівартості реалізації**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено собівартість реалізованої продукції	901	26
2.	Відображено собівартість реалізованих товарів, або втрати товарів у межах природних норм	902	23, 28
3.	Списання собівартості після визначення фінансового результату	791	90

До витрат операційної діяльності, що не включаються у собівартість продукції відносять наступні види:

- витрати на збут;
- адміністративні витрати;
- інші операційні витрати.

Облік витрат, пов'язаних із збутом (продажем, реалізацією) продукції, товарів, надання послуг, робіт здійснюється на рахунку 93 “Витрати на збут” (табл. 2.4). Витрати на збут відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” є витратами звітного періоду та не підлягають розподілу між реалізованою і нереалізованою частиною готової продукції (товарів). Рах. 93 є витратним, активним, призначення якого – облік господарських процесів [46].

Таблиця 2.4

**Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на збут**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нараховано заробітну плату працівникам відділу збуту	93	661
2.	Відображено суму відрахувань на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників відділу збуту	93	65
3.	Списано виробничі запаси, що належать до витрат на збут	93	20
4.	Списано на фінансові результати витрати на збут	791	93

На рах. 92 “Адміністративні витрати” (табл. 1, Додаток Т) відображаються витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. Рахунок є витратним, активним, призначений для обліку

господарських процесів. За дебетом рахунка 92 “Адміністративні витрати” обліковуються суми визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання в дебет субрахунку 791 “Результати операційної діяльності”. Аналітичний облік адміністративних витрат здійснюється за статтями витрат, визначених на підприємстві.

Обліку інших витрат операційної діяльності здійснюється на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” (табл. 2, Додаток С). Рах. 94 є витратним, активним, призначений для обліку господарських процесів. На рахунку 94 здійснюється облік витрат операційної діяльності підприємства, за винятком витрат, що відображаються на рахунках 90, 91, 92, 93. По дебету рах. 94 відображаються суми визнаних витрат, по кредиту – списання на рах. 79 “Фінансові витрати”.

Клас 7 “Доходи і результати діяльності” – призначений для узагальнення інформації про доходи і результати діяльності підприємства. Рахунки з номерами від 70 до 78 включно – це рахунки доходів. Рахунок 79 призначений для узагальнення інформації по результатам діяльності підприємства. Рахунки даного класу пасивні (крім субрахунку 704 “Вирахування з доходу” та рах. 79 “Фінансові результати”). Відповідно до Інструкції до застосування Плану рахунків всі підприємства зобов’язані вести рахунки цього класу [19].

Доходи підприємства від основного виду діяльності відображаються на рахунку 70 “Доходи від реалізації” (табл. 2.5). На кредиті рахунка 70 “Доходи від реалізації” відображаються доходи від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг, тобто загальний дохід без вирахування наданих знижок, ПДВ, проданих товарів, акцизу та інших податків із продажу. Після на дебеті рах. 70 у кореспонденції з рах. 64 “Розрахунки за податками і платежами” відображаються суми ПДВ, акцизу тощо. За дебетом рах. 70 у кореспонденції з рах. 30 “Готівка” відображаються суми, що вираховуються з доходу, а саме повернення проданої продукції, товарів. В той же час, якщо на підприємстві зустрічаються такі операції, є необхідність

відкрити окремий субрахунок, що і передбачено Планом рахунків (субрахунок 704 “Відрахування з доходу”). По закінченні звітнього періоду, або року рахунок 70 закривається та сальдо списується на фінансовий результат відповідним записом за дебетом рах. 70 і кредитом рах. 79.

Таблиця 2.5

### Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	36	701
2.	Надходження готівки до каси підприємства за реалізовані товари	30	702
3.	Здійснено виконання робіт	36, 37	703
4.	Відображено ПДВ	701, 702, 703	641
5.	Відображено повернення товару	704	30
6.	Списано суму доходу на фінансовий результат	70	791

За дебетом субрахунку 704 відображаються суми наданих знижок покупцем після дати здійсненої покупки, вартість поверненої продукції, що має вплив на зменшення доходу. За кредитом субрахунку здійснюється списання дебетових оборотів на рах. 79 “Фінансові результати” (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Відображення в обліку операцій з надання знижок

№	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума
1.	Реалізовано пшеницю	361	701	30 000
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	5 000
3.	Надано покупцю знижку у розмірі 10 % від вартості реалізованої продукції (30 000 x 10%)	704	361	3 000
4.	Відображено ПДВ на суму наданої знижки	704	641	500
5.	Списаний дохід на фінансовий результат	701	791	15 000
6.	Списано витрати на фінансовий результат	791	704	1 500

Необхідно зазначити, що окрім доходів від основної діяльності підприємство може мати і інші види діяльності та отримувати відповідні доходи. У кредит рах. 71 “Інший операційний дохід” (табл. 2, Додаток Т) списуються інші доходи, отримані від операційної діяльності підприємства. А саме, це доходи від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті, доходи від

операційної оренди активів, відшкодування раніше списаних активів, доходи від списання кредиторської заборгованості, по якій закінчився термін позовної давності тощо. Суми визнаних доходів зменшуються на суми непрямих податків у складі цих доходів, а чистий дохід списують на субрахунок 791 “Результат операційної діяльності”.

Рахунки 7 та 9 класів закриваються щомісячно або в кінці звітнього року в кореспонденції з рах. 79 “Фінансові результати” (Додаток У).

Досвід показує, що зручнішим, зі сторони наявності інформації для заповнення Звіту про фінансові результати та зниження кількості проміжних бухгалтерських записів, буде закриття рахунків доходів та витрат в кінці року. В цьому випадку накопичені з початку року залишки за рахунками 7 та 9 класів в будь-який момент є готовою інформацією по заповненню відповідних рядків I розділу Ф №2 “Звіт про фінансові результати”.

В разі щомісячного закриття рахунків доходів та витрат на рах. 79 “Фінансові результати” його рекомендується закривати на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” тільки в кінці року. В даному випадку з початку року накопичене сальдо рах. 79 “Фінансові результати” є контрольною цифрою при перевірці правильності заповнення Ф №2 “Звіт про фінансові результати”.

При закритті рахунку 79 “Фінансові результати” по завершенні звітнього року його кінцеве сальдо списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки).

Структура рахунків 7, 8 та 9 класів є такою, щоб надавати можливість підприємствам без особливих труднощів складати Звіт про фінансові результати. Назви рахунків 7 та 9 класів повністю співпадають з відповідними рядками I розділу, а рахунки 8 класу повністю співпадають з відповідними рядками II розділу Форми №2 “Звіт про фінансові результати”.

Для прийняття рішення щодо застосування того чи іншого рахунку доходів та витрат підприємства необхідно здійснити аналіз його господарських операцій на відповідність певному виду діяльності щодо мети

створення підприємства. Така оцінка є важливою для забезпечення належного накопичення необхідної інформації для Форми №2 “Звіт про фінансові результати” та Форми №3 “Звіт про рух грошових коштів”.

Узагальнення інформації по понесених витратах підприємства відбувається у Журналі 5 або 5А. В цих варіантах Журналу є однаковими за порядком та змістом заповнення розділу I (з кредиту рах. 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 в дебет рахунків) та розділу II “Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати”.

Розділ I Журналу 5 та Журналу 5 А заповнюється після складання розділів II і III (або III А) цих журналів, окремі дані до них переносяться із складених журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з розділу III Б журналу 5 А).

Якщо на підприємстві не застосовуються рахунки 8 класу “Витрати за елементами” у складі Журналу 5 заповнюють розділ III “Витрати діяльності”.

Якщо на підприємстві застосовуються одночасно рахунки 8 класу і 9 класу “Витрати діяльності” у складі Журналу 5 А, заповнюють розділи III А “Витрати діяльності” і III Б “Витрати за елементами”.

У Журналі 6 (за кредитом рах. 70, 71, 72, 73, 74, 76, 79) здійснюють узагальнення інформації про доходи від відповідних видів діяльності (операційної, інвестиційної і фінансової) підприємства. Окремі складові доходів підприємства збираються у Відомості 6.1.

У Ф.№2 “Звіт про фінансові результати” узагальнюються витрати і доходи, за критеріями, що визначені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Порядок формування даних про отримані доходи і понесені витрати та їх відображення у звітності представлено у табл. 2.7.

За останні роки помітно змінився порядок формування і обліку витрат та доходів. Якщо метою функціонування будь-якого господарюючого суб'єкта є прибуток, то доцільним буде створення такої облікової системи, яка здатна буде забезпечити отримання повної та достовірної інформації про ефективність усіх здійснених витрат на підприємстві та результативність

отриманих доходів.

Таблиця 2.7

**Порядок відображення доходів і витрат  
у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)**

Найменування показника	Код рядка	Джерела інформації
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Кредитовий оборот з рахунку 70 за мінусом непрямих податків
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Дебетовий оборот рахунку 90
Інші операційні доходи	2120	Кредитовий оборот з рахунку 71
Адміністративні витрати	2130	Дебетовий оборот з рахунку 92
Витрати на збут	2150	Дебетовий оборот з рахунку 93
Інші операційні витрати	2180	Дебетовий оборот з рахунку 94
Дохід від участі в капіталі	2200	Кредитовий оборот з рахунку 72
Інші фінансові доходи	2220	Кредитовий оборот з рахунку 73
Інші доходи	2240	Кредитовий оборот з рахунку 74
Фінансові витрати	2250	Дебетовий оборот з рахунку 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Дебетовий оборот з рахунку 96
Інші витрати	2270	Дебетовий оборот з рахунку 97
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Дебетовий оборот з рахунку 98

Будь яке підприємство вибирає ту чи іншу сукупність рахунків бухгалтерського обліку, враховуючи специфіку своєї господарської діяльності, і прописує прийняте рішення в Наказі про облікову політику.

Індивідуальні особливості підприємства в першу чергу виявляються в організації виробництва, яка диктується технологією виготовлення продукції. Тому зміст, обсяг, вид і форму представленої інформації, необхідної для управління виробничим процесом, кожне підприємство формує самостійно. Саме тому, особливим є правильна організація та своєчасність обліку доходів та витрат на виробничому підприємстві за підрозділами та видами продукції (робіт, послуг), а саме правильна організація синтетичного і аналітичного обліку.

Ще одним важливим моментом технічного розділу облікової політики підприємства є складання Робочого плану рахунків, що містить всі необхідні аналітичні розрізи для забезпечення потреб облікової інформації внутрішніх

користувачів. Підприємство має право самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, враховуючи специфіку діяльності, завдання управління і контролю, конкретні потреби.

Безсумнівно, облік повинен надавати інформацію керівництву для прийняття рішень по управлінню підприємством, винайдення резервів скорочення витрат та зростання доходів, що може позитивно вплинути на майбутнє формування фінансових результатів. Саме через це облік витрат і доходів операційної діяльності завжди буде розвиватися і мати досить жорсткі вимоги до його організації у господарствах.

### **2.3. Удосконалення обліку витрат і доходів підприємства від операційної діяльності**

Позитивний фінансовий результат є найважливішим економічним показником, який дає характеристику ефективності функціонування підприємства. Рівень управління доходами і витратами підприємства суттєво впливає на успішну його діяльність. Витрати і доходи можуть представлятися як відносно самостійні об'єкти в управлінні, динаміка та аналіз складу яких дає можливість здійснити оцінку відповідності змін стратегічній меті підприємства.

В умовах сьогодення надзвичайно важлива роль відводиться відповідним чином організованому обліку витрат і доходів підприємства. Облік витрат і доходів підприємства операційної діяльності, як структурних елементів фінансового результату, регулюється НП(С)БО та великою кількістю інших нормативно-правових документів, що є в деякій мірі недосконалими. Саме тому весь час прослідковується тенденція розвитку та покращення через вдосконалення комп'ютерної техніки та комунікаційного середовища, організації та методології бухгалтерського обліку як першочергового інформаційного джерела по витратах та доходах підприємства.



Основні проблемні місця обліку витрат і доходів підприємства в Україні відображено на рис. 2.7) [17].

<b>ОСНОВНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат і доходів підприємства;</li> <li>✓ забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства;</li> <li>✓ створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства;</li> <li>✓ встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства;</li> <li>✓ рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю;</li> <li>✓ матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства</li> </ul>
--	---

**Рис. 2.7. Основні проблеми обліку витрат і доходів підприємства**

Мають місце певні відмінності в поглядах щодо віднесення витрат та доходів по рахунках за відповідними видами діяльності.

До доходів не від саме операційної діяльності, а за операціями, що виникають за результатами її здійснення відносяться такі субрахунки рахунку 71 “Інший операційний дохід” як:

- 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”,
- 716 “Відшкодування раніше списаних активів”,
- 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”,
- 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”.

Вище перелічені види доходів не безпосередньо виражають операційну діяльність підприємства. В установчих документах жодного підприємства не прописано здійснення операційної діяльності, пов’язаної з такими напрямками отримання доходів. Вони є лише наслідками операцій при здійсненні операційної діяльності господарюючого суб’єкта.

Тому логічно вищеназвані субрахунки виключити із рахунку 71 і відокремити їх субрахунками рахунку 74 “Інші доходи”.

Враховуючи поділ операційної діяльності на основну та неосновну (доходи відображаються на рах. 71) не до кінця зрозуміло, чому доходи від операційної оренди (виробничих і невиробничих активів) акумулюються лише на субрахунку 713 рахунку 71 “Інший операційний дохід”, на якому відображається дохід від неосновної діяльності підприємства.

Водночас зауважимо, що окреме відображення даних про доходи від операційної оренди майна (виробничого призначення) чи, якщо діяльність підприємства пов’язана з орендою, Планом рахунків бухгалтерського обліку [44] не передбачено.

Беручи до уваги наявність підприємств, які у своїй діяльності досить активно надають в операційну оренду власні виробничі засоби і зважаючи на підприємства, у яких основним видом діяльності є операційна оренда, окремі науковці пропонують відображення доходів від операційної оренди основних виробничих засобів (або просто активів спеціалізованих підприємств-орендодавців) необхідно централізувати на рахунку 70 “Доходи від реалізації”, а саме використання субрахунку “Дохід від операційної оренди активів”.

Задля розмежування доходів від операційної оренди виробничих засобів підприємства та доходів від відповідної оренди засобів невиробничого призначення пропонують ведення останніх на окремому субрахунку рах. 74 “Інші доходи”. Щоб не склалась ситуація, коли підприємство за результатами основної діяльності одержує збитки, а за рахунок оренди вони зменшуються та, загалом, фінансовий результат від операційної діяльності не показує правдиве фінансове становище підприємства [13, с. 63].

Таке розмежування немає сенсу, так як для підприємств, основним видом діяльності яких є операційна оренда, дохід від якої відображається на рах. 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”, для всіх інших підприємств – на

рах. 713 “Дохід від операційної оренди активів”. Оскільки у фінансовому, на відміну від податкового обліку, амортизації належать всі основні засоби, то в розділеному відображенні доходів від операційної оренди виробничих та невиробничих основних засобів немає необхідності.

Сучасний бухоблік операційних витрат не є самодостатній. Наявними є певні суперечності по віднесенню витрат на рахунки за видами діяльності.

В першу чергу, необхідно приділити увагу формуванню резерву сумнівних боргів, які утворюються за результатами реалізації підприємством готової продукції по рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Очевидно, що створення такого резерву спричиняється також в результаті реалізації фінансових інвестицій, собівартість при реалізації яких відображають на рахунку 97 “інші витрати”. Тому є доцільним запровадження рахунку “Сумнівні та безнадійні борги” як окремих субрахунків до рахунку 95 “Фінансові витрати” (новий субрахунок 953 “Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності”), одночасно не виключаючи його з рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Тобто, до рахунку 95 “Фінансові витрати” долучити новий субрахунок 953 “Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності”, що буде повністю логічним, слідуючи з методики обліку витрат діяльності підприємства. Звернимо увагу, що таке саме нововведення щодо інвестиційної діяльності також буде доречним. При цьому є сенс ввести до аналітичного рахунка 97 – Інші витрати субрахунок 978 “Сумнівні та безнадійні борги від інвестиційної діяльності”.

Створення нематеріального активу власними силами підприємства це капітальне інвестування, і не пов’язано на пряму з основною чи операційною діяльністю. Такий процес пов’язується з інвестиційною діяльністю, що забезпечує її виконання, тобто інвестиційною. Через те, що субрахунок 941 “Витрати на дослідження і розробки” є не на стільки операційними витратами, як витратами інвестиційної діяльності, то було б добре перенести даний субрахунок на рахунок 97 а сам рахунок 976 “Собівартість

реалізованих фінансових інвестицій” переназвати на “Інші інвестиційні витрати”, тому, що для обліку інвестицій вже існує рахунок 96 [18].

Також, можливо буде доцільним віднести собівартість реалізованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів на субрахунок 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” та змінити його назву на “Собівартість реалізованих основних засобів та виробничих запасів”.

Серед інших доходів та витрат операційної діяльності є сенс звернути увагу на доходи та витрати від об’єктів соціальної інфраструктури.

Витрати по утриманню об’єктів соціально-культурного призначення відносяться до інших операційних витрат. Для відображення таких в бухгалтерському обліку передбачено субрахунок 949 “Інші витрати операційної діяльності”. Але крім витрат соціально-культурного призначення на цьому субрахунку підприємство може обліковувати й інші витрати, що не знайшли відображення на субрахунках 940—948 рахунка 94.

Доходи у вигляді плати, що вноситься працівниками підприємства, на балансі якого знаходяться об’єкти соціальної інфраструктури, обліковують як інші операційні доходи та відображають на субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”. Але попри вказані доходи на субрахунку 719 мають можливість обліковуватися і інші доходи, що не знайшли відображення на відповідних субрахунках 710—718, а саме доходи від інвентаризації, доходи від операцій з тарою, тощо [51].

Зважаючи на постійний характер обліку доходів і витрат об’єктів соціально-культурного призначення та необхідність зіставлення цих показників для управління та контролю над ними пропонується запровадити окремі субрахунки щодо їх обліку через об’єднання подібних за змістом статей інших операційних витрат і доходів, а саме:

– 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” та 716 “Відшкодування раніше списаних активів” з’єднати у субрахунок 716 “Дохід

від безоплатно одержаних оборотних активів та відшкодування раніше списаних активів”;

– 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” та субрахунок 946 “Втрати від знецінення запасів” з’єднати у субрахунок 946 “Нестачі, втрати від псування цінностей та знецінення запасів”.

А також доцільно закодувати всі субрахунки рахунків 71 та 94 за принципом відповідності витрат та доходів.

Отже, врахувавши запропоновані перетворення рахунки 71 “Інший операційний дохід” та 94 “Інші витрати операційної діяльності” будуть мати деталізацію, представлену у додатку У1.

Через те, що будь яке підприємство може само приймати рішення запроваджувати аналітичні рахунки та відкривати нові рахунки 3-го та нижчого порядку, доцільним буде ввести рахунок 3-го рівня для більш деталізованого обліку інформації (Додаток У2):

- 701 “Дохід від реалізацій готової продукції”,
- 702 “Дохід від реалізації товарів”
- 704 “Вирахування з доходу”.

Субрахунків до рахунків 92 та 93 Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено, це значить, щ підприємство за власним бажанням може встановити собі їх самостійно. Через те, що не завжди бухгалтери відкривають субрахунки до даних рахунків або відкривають в незручному форматі для аналізу, економістам створюються труднощі у постатейному аналізі відповідних витрат. Оскільки статті витрат за рахунками 92 та 93 у більшості випадків мають уніфікований характер, пропонується додати єдині для всіх підприємств до Плану рахунків субрахунки до вищезгаданих рахунків (табл. 2.8).

Сучасна практика ведення обліку витрат та доходів операційної діяльності не зовсім відповідає потребам управління і, як наслідок, розвитку ділового партнерства підприємств, тому є сенс виокремити такі субрахунки від інших. Це сформує новий підхід до організації ведення синтетичного та

аналітичного обліку операційних витрат і, як наслідок, покращення інформативності облікових показників у прийнятті ефективних управлінських рішень.

Таблиця 2.8

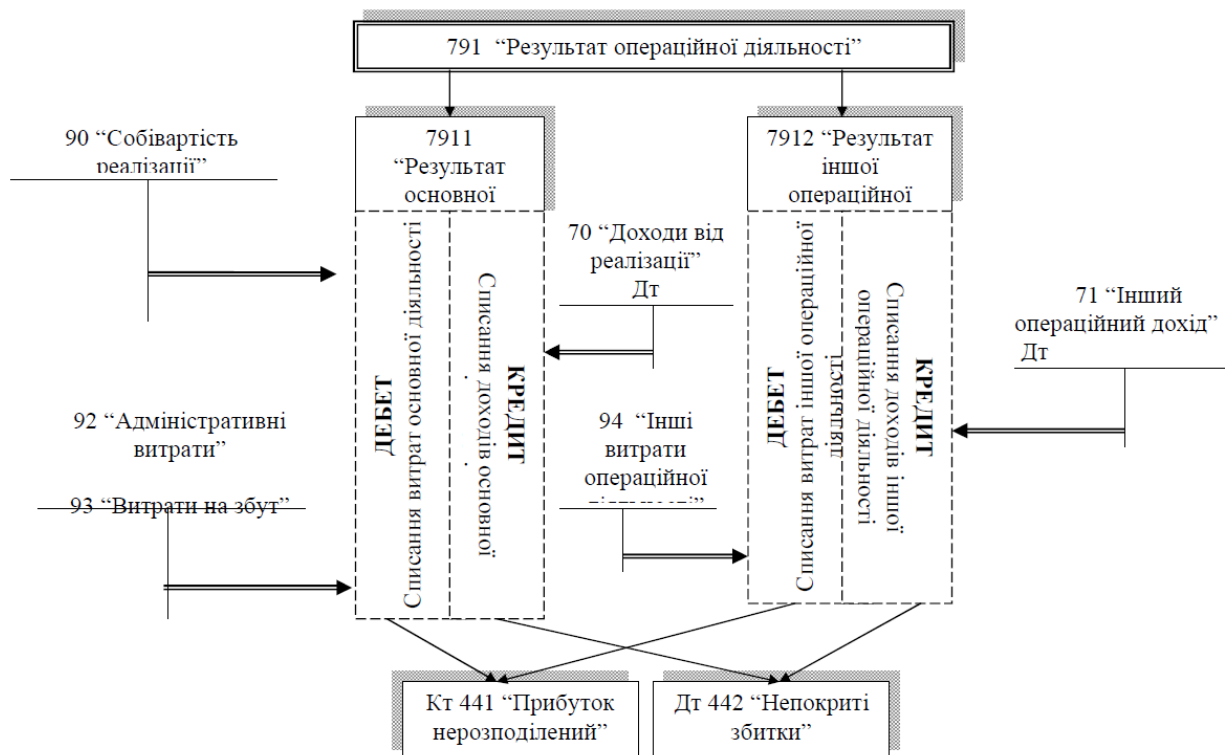
### Деталізація рахунків 92 та 93 за умов оптимізації

92 “Адміністративні витрати”	921 “Утримання адміністративно-управлінського персоналу”
	922 “Утримання необоротних активів загальногосподарського призначення”
	923 “Загальні корпоративні та представницькі витрати”
	924 “Охорона та зв’язок”
	925 “Професійні послуги”
	926 “Інші витрати загальногосподарського призначення”
93 “Витрати на збут”	931 “Утримання персоналу підрозділів збуту”
	932 “Утримання необоротних активів, пов’язаних зі збутом”
	933 “Реклама та маркетинг”
	934 “Гарантійний ремонт та обслуговування”
	935 “Пакувальні матеріали і тара”
	936 “Інші витрати, пов’язані зі збутом”

Запропоновані пропозиції по перегрупуванню субрахунків з обліку витрат та доходів забезпечать точність визначення фінансових результатів, проте відбудеться зміна у складі субрахунків відповідних рахунків витрат та доходів.

Через це виникає потреба розмежування відображення фінансових результатів в обліку. Для вирішення такого завдання пропонується ввести відповідні аналітичні рахунки до рахунку 791 “Результат операційної діяльності”, а саме: 7911 “Результат основної діяльності” і 7912 “Результат іншої операційної діяльності”. Відображення відповідних господарських операцій на запропонованих аналітичних рахунках 7911 і 7912 дасть можливість без лишніх трудових та часових затрат одержати інформацію щодо результатів всієї операційної діяльності, а також динаміки їх показників в часі з метою забезпечення потреб управлінського менеджменту.

Грунтуючись вищезазначеними пропозиціями з удосконалення організації обліку витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності побудовано схему їх визначення, зображену на рис. 2.8.



**Рис. 2.8. Витрати і доходи у методиці формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств**

Співставленням дебетового та кредитового оборотів на рахунку 7911 з'являється можливість визначити прибуток чи збиток за результатами основної (виробничо-збутової) діяльності. Аналогічно відбувається співставлення за рахунком 7912 "Результат іншої операційної діяльності" для визначення прибутку/збитку від іншої операційної діяльності.

Результати операційної діяльності відображаються на рахунку 44 "Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)". Прибутки від основної та іншої операційної діяльності списуються відповідно з дебету рахунків 7911 і 7912 в кредит рахунка 441 "Прибуток нерозподілений", збитки відповідно – з кредитів 7911 і 7912 в дебет рахунка 442 "Непокриті збитки".

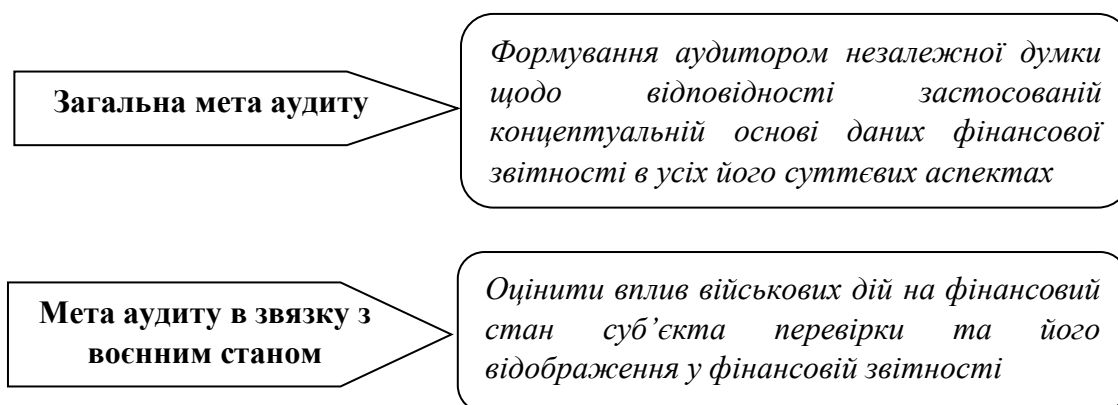
Таким чином, при вдосконаленні обліку на підприємстві необхідно робити акцент саме на витратах і доходах операційної діяльності, належне дослідження та вивчення яких збільшує прибутковість господарюючого суб'єкта.

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### 3.1. Організація аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності

Для організації продуктивного функціонування підприємства, а також залучення інвесторів потрібна процедура валідації інформації фінансової звітності – аудит. Повномасштабні вторгнення агресора на територію України обумовило появу нового важливого завдання аудиту – здійснити оцінку втраченого та/або зіпсованого через військові дії майна, у тому числі того, що перебуває на окупованій території та до якого немає фізичного доступу. В рамках такого завдання аудитор представить оцінку правильності формування первинних документів, оформлення здійснення інвентаризації та інших доказів знищеного майна, правильності застосованої методики його оцінки, а також представить інформацію про реальний фінансовий стан функціонування підприємства. Тобто, головною метою аудиту є аналіз впливу військових дій на фінансовий стан суб'єкта господарювання при перевірці та його відображення у фінансовій звітності, як це представлено на рис. 3.1.



**Рис. 3.1** Коригування мети аудиту під час воєнного стану  
та у після воєнній економіці



Таким чином у кожного підприємства з'являється необхідність у підтвердженні достовірних облікових та податкових даних про фінансово-господарську діяльність, тому актуальним у цьому разі є проведення аудиту.

Аудит доходів та витрат – поширений і трудомісткий щодо об'єкту перевірки передусім тому, що в правдивості їх обліку та відображенні у фінансовій звітності зацікавлені в першу чергу як держава, так і сам суб'єкт господарювання. Для держави це дохідна частина державного бюджету в формі податку на прибуток та інших податків та зборів, для підприємства – не надання штрафів за недостовірне внесення даних у фінансову звітність та можливість залучення фінансового капіталу. Трудомісткість такого виду аудиту є на високому рівні ризику по відношенню до виявлення викривлень в частині, де визначаються фінансові результати і тому сильно впливає на інвестиційну привабливість підприємства [2].

- достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат та визнання доходів та формування фінансових результатів;
- своєчасності та повноти відображення первинних даних в зведених регістрах та облікових документах;
- правильності здійснення обліку таких витрат та доходів від операційної діяльності та його відповідності затверджені обліковій політиці;
- достовірності відображення доходів та визначення фінансових результатів діяльності у звітності суб'єкта господарювання;
- відповідності чинним нормативним документам України методики обліку та оподаткування операцій по обліку доходів від реалізації, інших операційних доходів, які використовуються на підприємстві, за період, що перевіряється.

Виходячи з мети здійснення аудиту, визначаються об'єкти:

- класифікація доходів і витрат; порядок визнання та оцінки – як елементи облікової політики;
- головні операції по обліку доходів та витрат;
- висвітлення інформації в первинних документах, облікових реєстрах,

звітності;

– дані про порушення ведення обліку, зловживання, недостачі, тощо.

Враховуючи поставлену мету аудиту окреслюється ряд завдань (які подано на рис. у Додатку Ф).

До першочергових завдань аудиту операцій по обліку витрат і доходів від операційної діяльності підприємства відносяться:

- перевірка правильності та достовірності розмежування витрат та доходів за кожною класифікаційною групою, а саме в площині класифікаційних груп відповідно до діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку;

- встановлення правильності та достовірності умов визнання та вартісної оцінки витрат та доходів за видами економічної діяльності;

- перевірка достовірності та правильності накопичення та віднесення витрат та доходів від операційної діяльності на фінансові результати;

- перевірка достовірності та правильності накопичення та віднесення доходів з реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) та їх собівартості на результати основної діяльності;

- підтвердження правильності та достовірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат та доходів діяльності;

- підтвердження правильності та законності визначення і відображення витрат і доходів діяльності у фінансовій, податковій та інших видах звітності відповідно принципам бухгалтерського обліку [11, с. 127].

Джерела інформації для здійснення аудиту та застосування у ньому прийомів економічного аналізу групуються на облікові та позаоблікові.

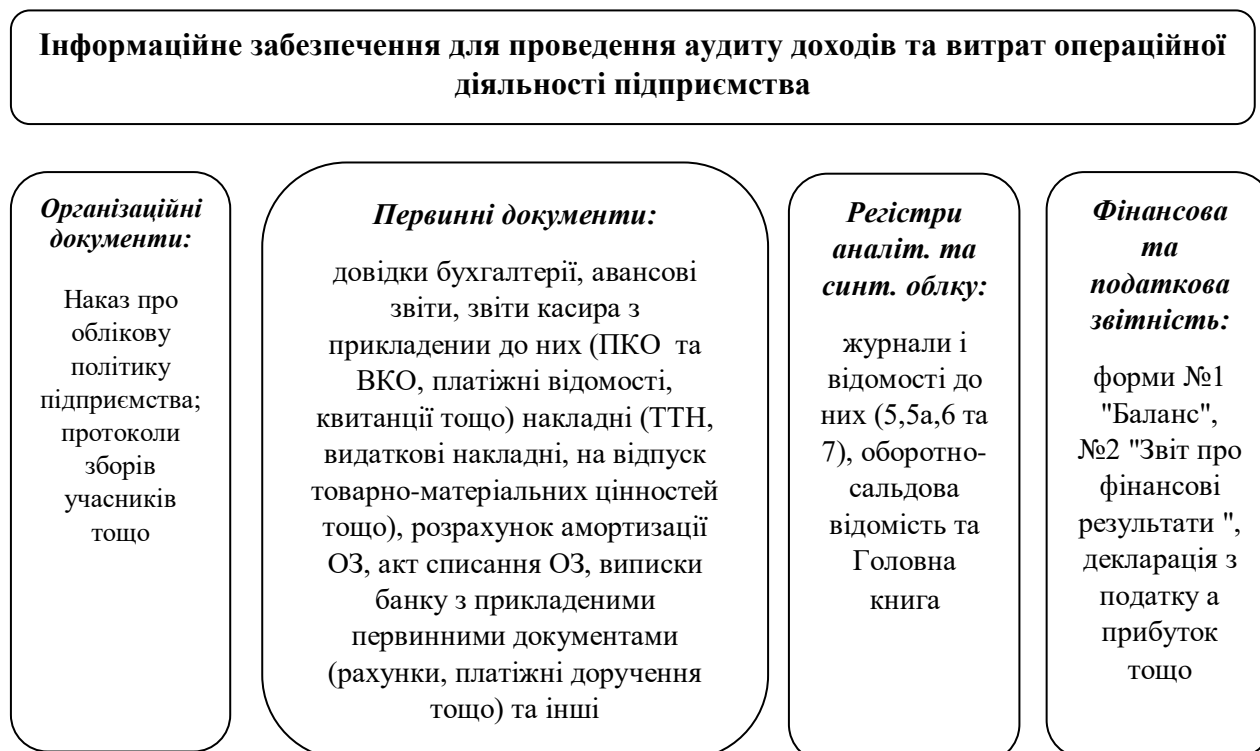
Позаоблікову інформацію, як джерело проведення аудиту, беруть з: матеріалів попереднього зовнішнього та внутрішнього аудиту; матеріалів лабораторного контролю (а саме якості продукції); матеріалів перевірок державної фіскальної служби; матеріалів виробничих нарад; матеріалів та протоколів зборів трудових колективів; матеріалів доступних засобів масової

інформації; матеріалів, які отримані за результатами особистих контактів аудитора із виконавцями; також інформація, отримана від споживачів продукції.

Обліковими джерелами є: бухгалтерський, статистичний, оперативний обліки та їх звітності; вибіркові облікові дані.

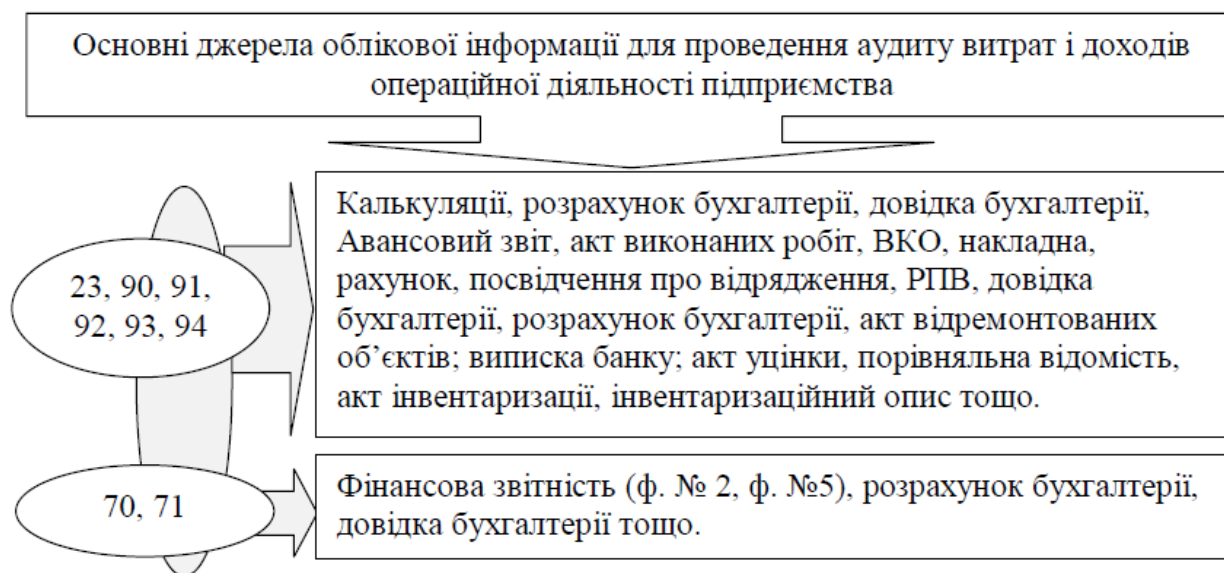
Але першочерговим інформаційним джерелом в аудиті та аналізі витрат і доходів від операційної діяльності є дані бухгалтерського обліку. Застосування інформації бухгалтерського обліку надає аналітичним висновкам документального підтвердження. Разом із тим аспекти аналізу витрат підприємства враховуються в розробленні системи показників, що належать обліку, форм звітності та первинних документів.

Аудитор при отриманні аудиторських доказів під час проведення аудиту витрат та доходів операційної діяльності застосовує в якості доказів різні документи, які представлені на рис. 3.2.



**Рис. 3.2. Інформаційне забезпечення для проведення аудиту доходів та витрат операційної діяльності підприємства**

Документальний реєстр операцій з обліку витрат і доходів від операційної діяльності підприємства здійснюється безперервно. При цьому застосовується чимало первинних та зведених документів, що слугують джерелами облікової інформації у проведенні аудиту (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Джерела облікової інформації для проведення аудиту доходів і витрат операційної діяльності**

Стратегія здійснення аудиту доходів і витрат операційної діяльності розробляється виходячи із норм МСА 300 "Планування". У ході аудиту вивчається облікова політика щодо обліку доходів і витрат операційної діяльності, умови визнання доходів і витрат від операційної діяльності; повнота розкриття інформації про доходи і витрати від операційної діяльності у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів; наявність окремого обліку доходів і витрат операційної діяльності; правильність та своєчасність відображення доходів і витрат операційної діяльності у первинних документах та облікових регістрах [14, с. 56].

Надалі, основними методами, які необхідно застосовувати при аудиті витрат і доходів операційної діяльності є: вибіркове дослідження, опитування, фактична перевірка, перерахунок, порівняння, документальна перевірка.

Під час опитування аудитор повинні:

- мати змогу з'ясувати облікову політику досліджуваного підприємства щодо обліку витрат і доходів від операційної діяльності [39, с.234];

- встановити, що змін облікової політики в цій частині на протязі звітного періоду не було;

- дослідити наявність необхідних пояснень у Ф. № 5 – примітках до річної фінансової звітності (при наявності такої форми звітності).

Одержана таким шляхом інформація на початку перевірки дасть можливість отримати загальне уявлення про організацію обліку витрат і доходів операційної діяльності на даному підприємстві.

В процесі фактичної перевірки на підготовчому етапі аудиту потрібно здійснити оцінку системи внутрішнього контролю підприємства. Тому варто використовувати тестові питання, відповіді на які дадуть можливість дослідити правомірність відображення в обліку витрат та доходів операційної діяльності (приклад питань наведено в Додатку Х ).

Основну увагу аудитору доцільно звернути на оцінку надійності внутрішнього контролю, що функціонує на підприємстві за допомогою тесту системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку витрат і доходів операційної діяльності, який поданий у Додатку Ц.

Стан внутрішнього контролю потрібно врахувати при складанні плану та програми аудиту.

На етапі основного аудиту здійснюється вже безпосередня документальна перевірка. Але, перед тим, як перейти до головного – операцій з обліку витрат діяльності і доходу операційної діяльності, потрібно розглянути наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємства.

При здійсненні аудиту за доходами і витратами операційної діяльності є необхідність застосовувати такі види перевірок:

- нормативні перевірки, які є вивченням відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, інструкцій та правил;

- арифметичну перевірку, що є контролем за правильністю підрахунків,

здійснених при складанні відповідного бухгалтерського документа.

Важливим моментом є аналіз аудиторських доказів, чи вони відповідають за кількістю та якістю показникам достатності та прийнятності. Достовірність та якість одержаних доказів залежить від способу їх отримання: вибіркова чи суцільна перевірка доходів та витрат операційної діяльності[59]. Вибравши вибіркову перевірку для одержання доказів, не потрібно формувати остаточне рішення щодо достовірності відображення інформації про весь обліковий об'єкт, в такому випадку аудитор припускається певного ступеня ризику. Наприклад, вивчаючи адміністративні витрати, не виявлено похибок у відображенні інформації на рахунках, по сумах тощо, здійснилось правильне списання сум на фінансовий результат. Відповідно, припускати, що аналогічно – витрати на збут та інші операційні витрати також були достовірно відображені в обліку, буде помилковим. Більш раціональним буде необхідність здійснення суцільної перевірки, тому що фінансовий результат знижується на суму витрат, і досить важливим є детальне дослідження їх відображення в обліку підприємства.

Отже, організація та методика аудиту витрат і доходів від операційної діяльності визначається, перш за все, відповідним інформаційним забезпеченням аудитора, що є дуже актуальним, адже інформація про витрати і доходи операційної діяльності є базою самого аудиторського процесу. Збільшення обсягів інформації вимагає від аудитора певної її класифікації та систематизації, оскільки без даного підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, здійснити правильний аналіз господарським явищам, фактам, процесам виробництва.

### **3.2. Методика аудиторської перевірки витрат і доходів підприємства від операційної діяльності**

Головна зацікавленість будь якого підприємства у підтвердженні

достовірності його показників, тому проведення аудиту дає можливість отримати повну та прийнятну інформацію по підтвердженню достовірності, об'єктивності та законності відображення доходів і витрат в обліку та звітності. Такий аудит є найскладнішим серед інших у практиці аудиторських перевірок через необхідність узагальнення всіх аспектів фінансово-господарської діяльності підприємства.

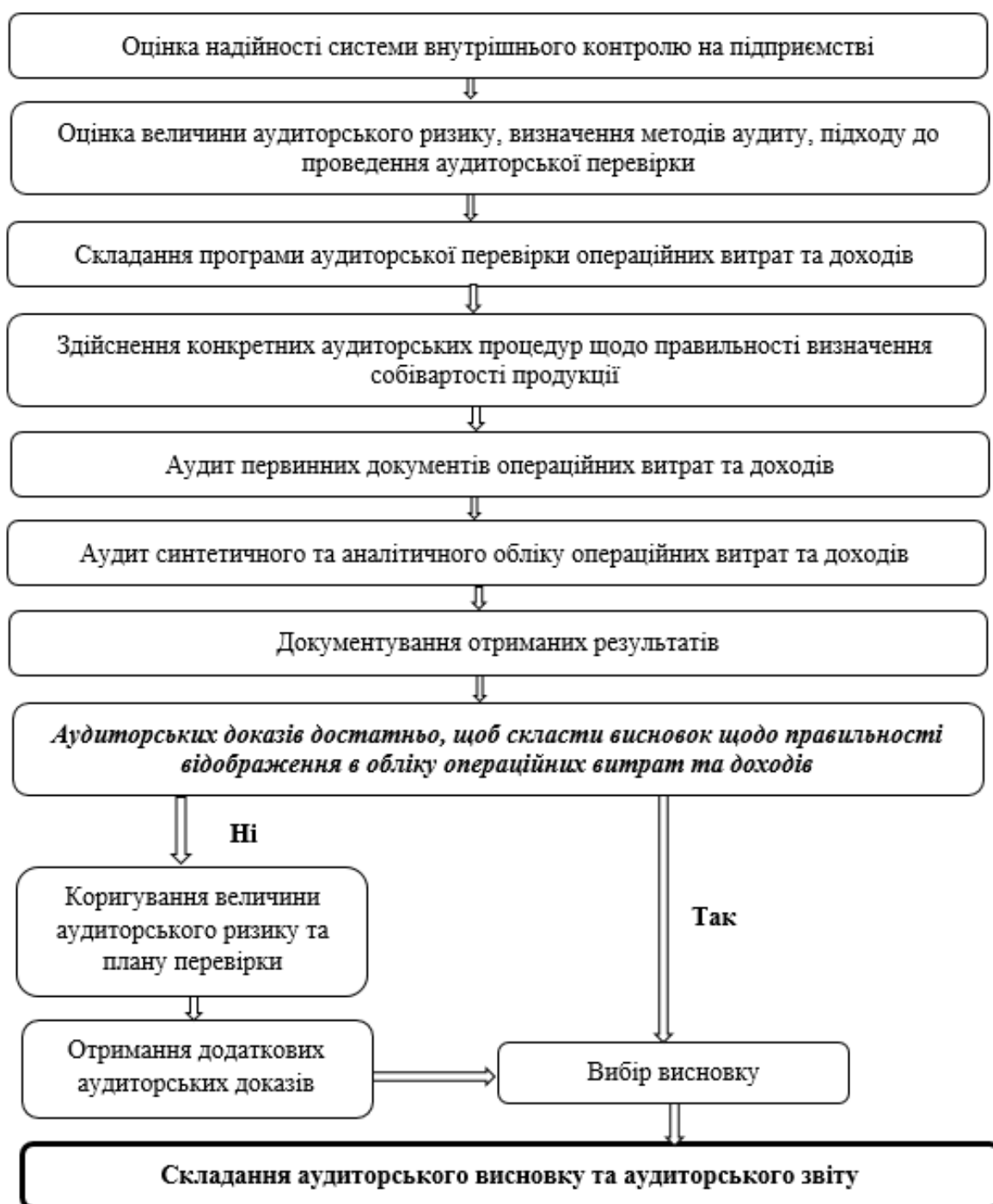
Наразі, найбільш актуальним є проведення аудиту перед складанням річної фінансової звітності підприємства щоб уникнути суттєвих похибок при відображенні інформації. Аудитор застосовує індивідуально розроблену методику аудиту витрат та доходів діяльності для певного підприємства в залежності від специфіки його діяльності, яка, в свою чергу дає можливість одержати відповідні аудиторські докази, здійснити опис процедур та сформулювати висновки із наданням рекомендацій по покращенню ведення обліку та звітності [56].

При здійсненні аудиту аудитор складає Програму аудиту. В процесі розробки програми аудиту доходів і витрат операційної діяльності аудитор зобов'язаний запланувати аудиторські процедури, які б дали йому можливість встановити об'єктивну істину по таких твердженнях:

- доходи та витрати, отримані за результатами дійсних операцій під час операційної діяльності;
- відображені у звітності витрати та доходи відповідають даним, узагальненим на відповідних рахунках бухгалтерського обліку;
- витрати та доходи від операційної діяльності, відображені на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, підтверджені відповідними первинними документами;
- понесені витрати та доходи від операційної діяльності відображені у відповідному звітному періоді;
- витрати і доходи операційної діяльності розкриті у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відповідним чином.

Послідовність аудиту витрат і доходів операційної діяльності показано

на рисунку 3.4.



**Рис. 3.4. Послідовність проведення аудиту витрат і доходів операційної діяльності**

Організація аудиту має відбуватись на основі внутрішніх вимог підприємства:

- до кожного відповідного об'єкта обліку та аудиту (доходів, витрат операційної діяльності) формується перелік питань;



- з метою досягнення встановлених параметрів досліджуваним підприємством розробляються відповідні рекомендації;
- відбувається аналіз отриманих результатів аудиторської перевірки;
- забезпечується розроблення рекомендацій по ліквідації негативних явищ на підприємстві.

Здійснення аудиту витрат і доходів від операційної діяльності повинно відбуватися в декілька етапів:

- етап ознайомлення (суцільне ознайомлення з нормативними документами підприємства, з веденням бухгалтерського обліку витрат і доходів операційної діяльності);
- основний етап (безпосереднє здійснення перевірки);
- заключний етап (формування та надання аудиторського висновку, складання інших документів).

Під час аудиту витрат і доходів операційної діяльності відбувається розмежування на такі етапи: організаційний, підготовчий, технологічний та заключний. Основні методи за етапами перевірки наведені в Додатку Ш.

Оскільки етапи перевірки відбуваються зазвичай в дистанційному режимі, не можливо виявити всі “підводні камені” функціонування підприємства. Підприємствам часто притаманно занижувати свої доходи і завищувати витрати, і не завжди так би мовити “попередня” перевірка може відобразити всі нюанси. Аудитор може зустрітись з такою проблемою після затвердження плану та програми перевірки, хоча такі можуть змінюватись, проте виникає більше запитань і збільшується час та процедури проведення перевірки.

На третьому етапі може виявитись трудомісткість в повторному розрахунку, звірванні сум доходів та витрат, відслідковуванні схем можливих відмивань коштів, крадіжок, інших шахрайств. Аудитору необхідно бути уважним у вивченні документів підприємства, фіксувати усі неточності та пильно їх перевіряти, відповідально розкрити суттєвість виявлених помилок

у аудиторському звіті. Представляти аудиторські докази доцільно з різних джерел.

Останній (заключний) етап перевірки передбачає складання аудиторського висновку. На цьому етапі аудитор формулює думку та складає аудиторський звіт. При його складанні аудитор повинен звернути увагу:

- на показники бухгалтерського обліку підприємства по дотриманню змін законодавчих актів України;
- на дотримання аспектів облікової політики;
- на ефективність внутрішнього контролю підприємства;
- на достовірність відображення інформації про доходи та витрати операційної діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- на фіксування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності втрачених, знищених активів через військові дії.

За результатами дослідження можна стверджувати, що на всіх етапах аудиту витрат і доходів операційної діяльності підприємства аналітичні процедури мають вирішальну роль, до прикладу, на етапі планування дають можливість визначити рівень аудиторського ризику і суттєвості та потенційно окреслити області ризику, які необхідно детально дослідити.

До здійснення аудиту доходів і витрат операційної діяльності за окремими їх групами проводиться їх перевірка по відповідності класифікації, аналізу та умов визнання. Разом з тим, є певні види доходу, що мають свої особливості визнання. В цьому випадку аудитор керується критеріями оцінки доходу. Наступним кроком аудиту витрат і доходів операційної діяльності є перевірка їх відповідності класифікації вимогам П(С)БО.

Після дослідження правильності класифікації аудитор зобов'язаний здійснити детальну перевірку всіх групи доходів і витрат операційної діяльності враховуючи їх особливості.

Під час перевірки витрат і доходів операційної діяльності аудитор звертає увагу:

- на виконання показників фінансового плану;

- на визначення відхилень фактичної суми витрат і доходів операційної діяльності від планової та від суми таких витрат і доходів відповідного періоду минулого року;
- на оцінку зміни в їх структурі та визначення їх причини;
- на здійснення кількісного виміру факторів, що вплинули на зміну суми витрат і доходів операційної діяльності;
- на виявлення невикористаних підприємством резервів на збільшення суми доходів та зменшення суми витрат операційної діяльності;
- на аналіз зміни в структурі витрат операційної діяльності;
- на аналіз динаміки витрат у цілому, за складом та структурою;
- на оцінку впливу факторів на виникнення витрат у цілому та за видами витрат;
- на оцінку співвідношення витрат та доходів через порівняння показників витратності та дохідності;
- на оцінку виконання кошторису витрат;
- для порівняльного аналізу на визначення динаміки відносних показників дохідності та оцінку їх рівня по підрозділам підприємства.

Аудит операцій з обліку витрат та доходів операційної діяльності рекомендується здійснювати наступним чином та в такому порядку.

1. Перевірка Ф. №2 “Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)”.

2. Визначення вагомості окремих груп доходів: суми доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), питомої ваги в загальному обсязі доходів, встановлення суттєвості:

- рах. 70 “Дохід від реалізації” із відповідними субрахунками;
- рах. 71 “Інший операційний дохід” із відповідними субрахунками.

3. Перевірка доходу від реалізації готової продукції (рах. 701), доходу від реалізації товарів (рах. 702), доходу від реалізації робіт (послуг) (рах. 703), інший операційний дохід (рах. 71) за планом:

- перевірка замовлень на продаж;

- перевірка повноти виписки рахунків-фактур за книгою реєстрації;
- перевірка дотримання калькуляційних цін;
- перевірка повноти касових надходжень;
- перевірка випадків відсутності документів із відвантаження;
- перевірка відповідності документів на відвантаження продукції затвердженим замовленням на продаж;
- звірення рахунків-фактур із затвердженими замовленнями і документами на відвантаження продукції;
- перевірка ціноутворення;
- звірення кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку й документів на відвантаження продукції;
- перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж;
- перевірка повноти відображення доходів за звітний період.

4. Перевірка додержання умов визнання витрат та доходів операційної діяльності підприємства.

5. Перевірка правильності визначення собівартості продукції (робіт, послуг). В процесі перевірки необхідно пам'ятати, що керуючись вимогами П(С)БО 16 у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються суто прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Тобто, під час перевірки правильності визначення собівартості продукції (робіт, послуг) потрібно, перш за все, відслідкувати правильність включення витрат до собівартості.

При аудиті витрат, що впливають на собівартість виготовленої продукції, тобто аудиті операційної діяльності, потрібно визначити:

- 1) доцільність об'єктів і номенклатури статей витрат;
- 2) належне документальне оформлення операцій з обліку витрат та оприбуткування готової продукції;
- 3) достовірність обліку витрат на виробництво та калькуляції собівартості продукції;
- 4) правильність формування, відображення в обліку та розподілу

загальновиробничих витрат;

5) повноту оприбуткування продукції та вірність відображення в обліку.

Аудит витрат і доходів операційної діяльності здійснюється за наступними напрямками (стадіями).

На першій стадії аудиту витрат і доходів операційної діяльності аудитор повинен розглянути:

- забезпечення правдивості ведення обліку за напрямками діяльності підприємства;
- додержання потрібних процедур організації здійснення господарських операцій щодо витрат і доходів операційної діяльності;
- дотримання вимог по складанню первинних та зведених документів, які забезпечують наявність доказів про факт їх здійснення;
- використання та збереження бухгалтерської документації з обліку витрат і доходів від операційної діяльності.

На першому та другому етапі здійснення аудиту проблемним питанням є дослідження діяльності підприємства та аналіз масштабів перевірки.

Для виключення можливості порушень на підприємстві аудиторі потрібно звернути увагу на типові помилки, слабкі місця та порушення, що досить часто зустрічаються при обліку витрат і доходів операційної діяльності інших підприємств, а саме:

- списання загальновиробничих витрат у повному обсязі на собівартість реалізації;
- помилкове віднесення адміністративних витрат в склад виробничих витрат;
- повне списання постійних загальновиробничих витрат на витрати виробництва;
- віднесення відсотків за використання кредитів отриманих підприємством на собівартість готової продукції;
- віднесення всієї суми нарахованої амортизації необоротних активів

(не суто виробничого призначення) на виробничу собівартість готової продукції;

– включення витрат по утриманню усього легкового транспорту загальногосподарського призначення в склад інших витрат операційної діяльності тощо [49, с. 308].

За результатами здійсненого аудиту можуть бути виявлені наступні порушення при веденні бухгалтерського обліку витрат і доходів від операційної діяльності:

- неправильна класифікація доходів;
- недодержання принципу нарахування та відповідності витрат і доходів;
- неправильно визначена сума доходу (помилка може бути як технічна, так і спеціальна);
- помилки в бухгалтерських проведеннях при відображенні у обліку господарських операцій з формування витрат і доходів від операційної діяльності і списання їх на фінансові результати;
- невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку;
- відсутність первинних документів, які б підтверджували правомірність відображення сум як операційних доходів;
- невірне відображення в звітності витрат і доходів операційної діяльності підприємства.

Застосування такої методики проведення аудиту дозволяє звести до мінімуму ризику не виявлення помилок в обліку, побачити реальний фінансовий стан підприємства, скласти обґрунтований та неупереджений висновок.

Отже, ефективність здійснення аудиторської перевірки дасть можливість виявити наявні недоліки та слабкі місця в організації та відображенні в обліку доходів і витрат операційної діяльності, підтвердити правдивість інформації, запропонувати пропозиції по оптимізації господарської діяльності підприємства.

Вчасне прийняття керівництвом підприємства ефективних управлінських рішень можливе за всіма достовірними показниками діяльності суб'єкта господарювання та його фінансових результатів, що знаходиться у відповідному взаємозв'язку. Досвід зарубіжних компаній та вітчизняних підприємств показує, що важливою ланкою ефективної системи управління є використання зовнішнього та впровадження внутрішнього аудиту. Тому, розробка та застосування дієвої методики аудиту витрат і доходів операційної діяльності підприємства, що включає весь обсяг інформаційних джерел, об'єктів та оптимальних етапів перевірки, напрацювання ефективних моделей робочих документів аудитора є гарантією підтвердження даних фінансової, податкової та інших видів звітності.

### **3.3. Напрями вдосконалення аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності**

З метою інформування керівництва вчасно для прийняття відповідних управлінських рішень щодо усунення та зменшення ризиків, а також з метою аналізу ефективності та обґрунтованості прийнятих управлінських рішень, оцінки відхилень та несприятливих ситуацій, необхідно вибудувати на підприємстві систему суцільного спостереження та перевірки роботи, а саме вибудувати дієвий внутрішній контроль. Отже внутрішній контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якого керівництво одержує відповідну інформацію про фактичний стан діяльності підприємстві.

Для ефективного функціонування менеджери різних рівнів на підприємстві мають бути впевнені у достовірності отриманої інформації. Одним з таких найбільш ефективних методів одержання впевненості є запровадження на підприємстві внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит є одним із елементів контролю за правомірністю та ефективністю функціонування підприємства. Це незалежна діяльність, суть якої в перевірці та аналізу роботи підприємства в його інтересах.

Особливість внутрішнього аудиту в тому, що його постійне здійснення на підприємстві дає можливість вчасно прослідкувати систематичні недоліки в роботі персоналу та завадити їх виникненню в майбутньому.

Внутрішній аудит здійснює контроль за діяльністю всіх об'єктів управління, а саме: виявляє відхилення від цілей, поставлених перед об'єктом, причини відступу від стандартів, за результатами якого відбувається оперативне усунення виявлених порушень. Організація внутрішнього аудиту передбачає чітку регламентацію своєї діяльності, окреслення прав, обов'язків та відповідальності фахівців, кваліфікаційні вимоги, взаємовідносини з персоналом та відповідними структурними підрозділами підприємства [39, с. 250].

Мета внутрішнього аудиту – допомогти суб'єктам підприємництва ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву підприємства результати проведеної аналітичної та оціночної роботи, рекомендації та іншу необхідну інформацію. Внутрішній аудитор буде здійснювати розробку методичних прийомів групування та систематизацію результатів, що необхідні у прийнятті рішень та усуненні виявлених недоліків в процесі функціонування підприємства.

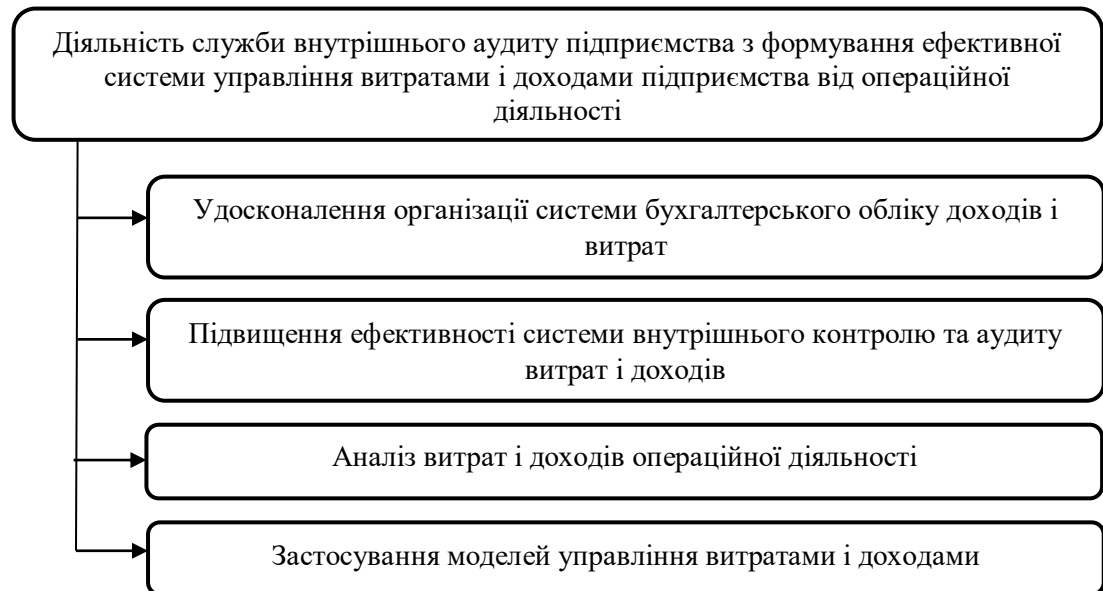
Загальний порядок по організації та здійсненні внутрішнього аудиту на підприємстві представлений у Додатку Ш.

Важливе місце в процесі перевірки стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності займає аудит витрат та доходів, а саме операційної (основної найчастіше) діяльності підприємства.

Внутрішній аудит витрат і доходів від операційної діяльності підприємства застосовується для виявлення порушень щодо їх заниження та зростання витрат. Упущення в організації обліку спричиняє виникнення умов для розкрадання матеріальних цінностей та різного роду зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.



В умовах фінансової кризи для створення ефективної системи управління витратами та доходами від операційної діяльності перспективною постає наявність служби внутрішнього аудиту підприємства (рис. 3.5).

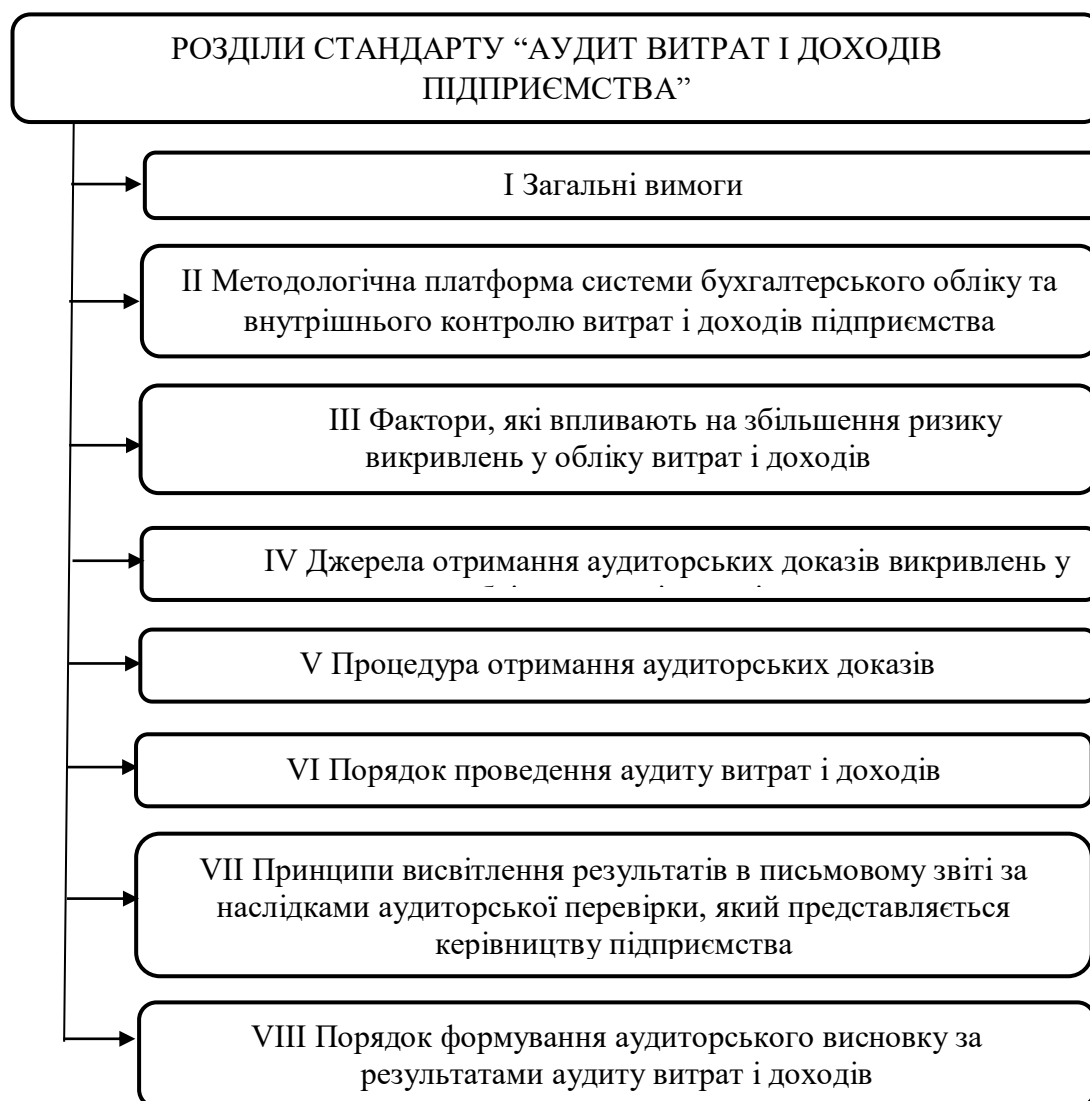


**Рис. 3.5. Напрями діяльності служби внутрішнього аудиту з формування ефективної системи управління витратами і доходами підприємства від операційної діяльності**

У методологічному аспекті прослідковується відсутність дієвих обґрунтованих стандартів для внутрішньої аудиторської перевірки за відповідними об'єктами обліку. Важливою складовою вказаного недоліку є недосконалість методичних засад аудиту витрат і доходів від операційної діяльності підприємств, що складає найбільшу питому вагу відповідної перевірки.

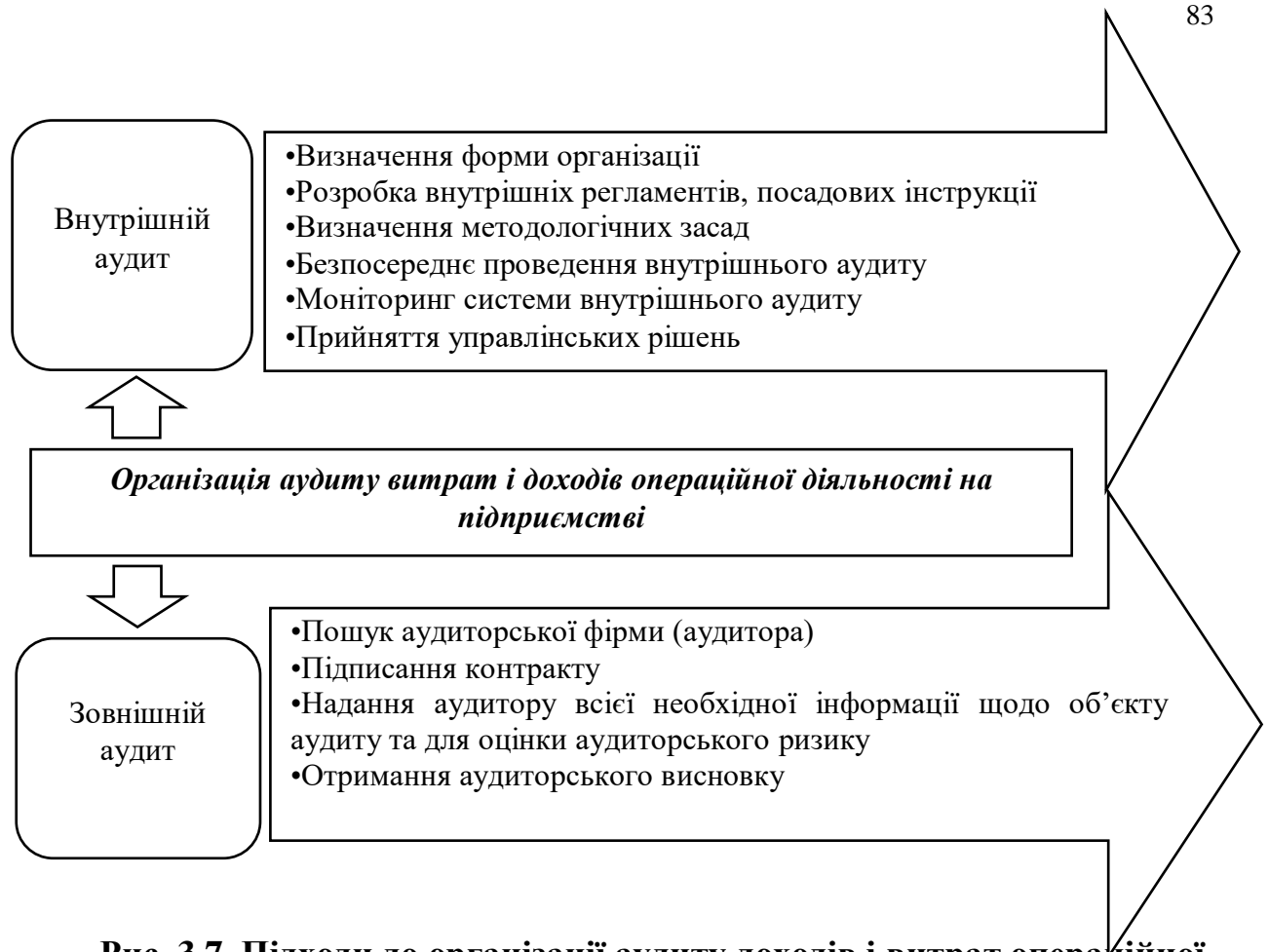
Служби внутрішнього аудиту господарюючих суб'єктів застосовують власні розробки щодо порядку перевірки доходів і витрат операційної діяльності підприємства. Через те, що в економічних джерелах не відображено методологію створення системи ефективних аудиторських процедур, можна зробити висновок, що жодне з підприємств не враховує досвід своїх колег та власні здобутки. Наслідком цього є збільшення строків перевірки, зниження якості та результативності такого аудиту.

На рис. 3.6 відображено елементи, які необхідно включити до стандарту внутрішнього аудиту при його створенні відповідно до об'єктів перевірки.



**Рис. 3.6. Розділи стандарту внутрішнього аудиту “Аудит витрат і доходів підприємства”**

Аудит витрат і доходів від операційної діяльності, що відбувається на підприємствах може бути внутрішній та зовнішній. Форма аудиту залежить від таких його характеристик, як обов'язковість, розмір, фінансова спроможність, а також потреби підприємства, його власників та керівництва (рис. 3.7).



**Рис. 3.7. Підходи до організації аудиту доходів і витрат операційної діяльності на підприємстві.**

Вибір відповідної форми внутрішнього аудиту витрат і доходів від операційної діяльності залежить від ряду факторів, та рішення приймається кожним суб'єктом господарювання індивідуально враховуючи специфіку його діяльності. Так, контроль може бути здійснений лише на кожному робочому місці безпосередньо. До прикладу, в частині витрат та доходів від операційної діяльності, це контроль при здійсненні операцій бухгалтерського обліку, транспортування продукції, самоконтроль чи сумісний контроль процесу реалізації, контроль в договірних відділах, контроль за реалізацією відповідних управлінських рішень тощо. Якість такої форма контролю, що існує на кожному підприємстві, залежить від злагодженої системи управління, належної організації робочого процесу тощо. Але, як правило, зважаючи на завантаженість, людський фактор та інші причини такої форми контролю не є достатньо, і появляється потреба в створенні структур, що будуть цілеспрямовано здійснювати внутрішній аудит.

Створення власної структури внутрішнього аудиту має свої переваги, а саме в керівництва появляється можливість на постійній основі моніторити обсяги діяльності, отримані доходи та здійснені витрати, показники їх динаміки і, відповідно, при виявленні проблемних місць коригувати свої поточні плани. Як правило, внутрішні працівники більш компетентні на діяльності свого бізнесу, а набуті знання та досвід успішно реалізовувати на своєму підприємстві. Проте, внутрішніх знань може бути не завжди достатньо. Тому, внутрішні аудиторів, за потреби можуть в деяких моментах залучати зовнішнього консультанта (аудитора). Якщо такі моменти виникають досить часто, то доцільно усі, або часткові, функції внутрішнього аудиту передати зовнішньому консультантові. Тоді відбувається процес внутрішнього аудиту в формі аутсорсингу [17, с. 70].

Незалежно від прийнятої форми організації внутрішнього аудиту, а саме витрат і доходів від операційної діяльності, виникає необхідність сформуванню механізму регулювання, який би вмiщав організаційний, кадровий та методологічний рівні (рис. 3.8.)

Для практичного застосування такого механізму потрібно розробити та затвердити відповідні внутрішні нормативи, окреслити планові та робочі документами по проведенню внутрішнього аудиту витрат і доходів від операційної діяльності підприємства. Так, на організаційно-підготовчій стадії важливо розробити якісну програму внутрішнього аудиту, скласти план внутрішнього аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства який включає перелік аудиторських процедур, методичні прийоми та джерела. Під час складання документів необхідно враховувати поряд з правильністю оцінки, визнання та обліку самих витрат і доходів, оцінку стану управління кредиторською та дебіторською заборгованістю, вихідні та вхідні грошові потоки.

При визнанні на підприємстві організаційно-методологічних засад здійснення внутрішнього аудиту необхідно враховувати, що витрати і доходи є об'єктом фінансового, податкового та управлінського обліків (Додаток Ю).



**Рис. 3.8. Організація внутрішнього аудиту витрат і доходів від операційної діяльності підприємства.**

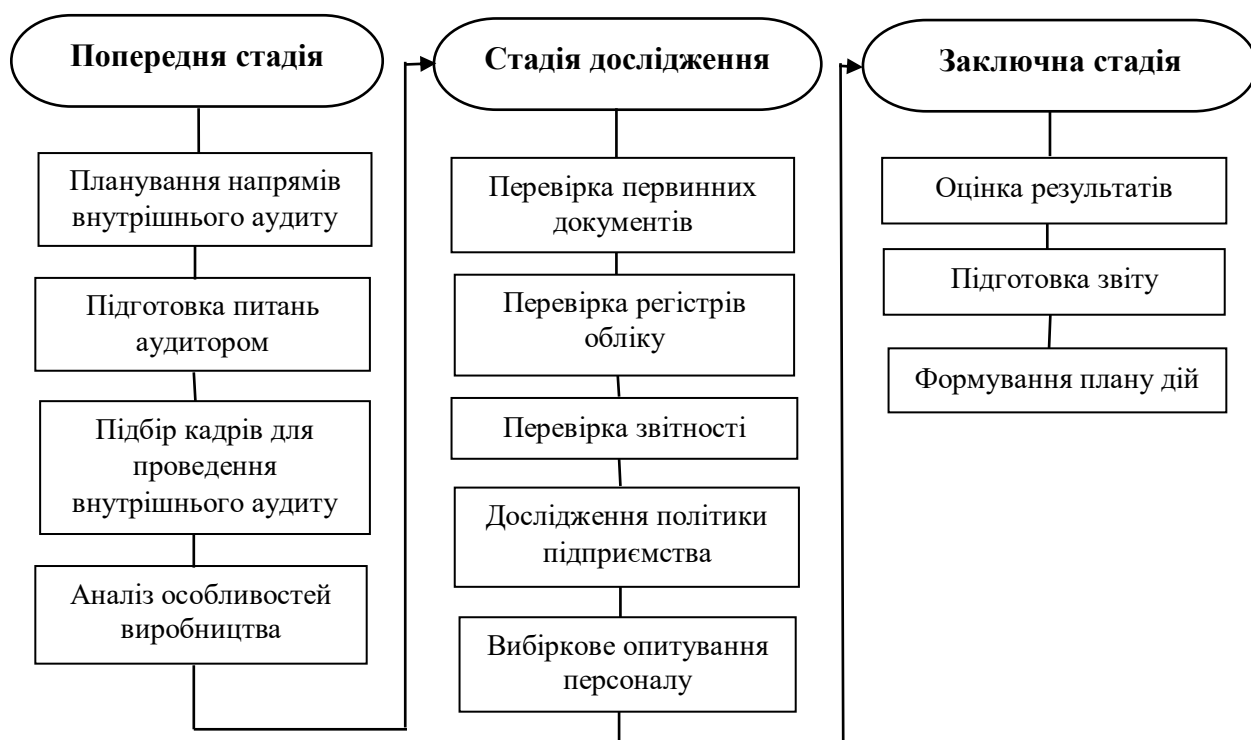
Здійснення внутрішнього аудиту витрат і доходів загалом, та операційної діяльності зокрема, не лише в системі фінансового обліку, а і у податковому та управлінському обліку дасть можливість уникнути або максимально знизити податкові ризики, оптимізувати податкові розрахунки, знизити вплив наявних “парадоксів прибутку”, а саме коли наявні доходи, але відсутні позитивні потоки, або завищені суми витрат для отримання фінансового результату – збитку.

Основними методами, які необхідно застосовувати в аудиті витрат і доходів від операційної діяльності є: фактична перевірка, опитування, порівняння, вибіркова перевірка, перевірка документів, перерахунок.

У внутрішньому аудиті доходів і витрат операційної діяльності та в цілому доцільно застосовувати наступні види перевірок:

- нормативні перевірки – вивчення вмісту відображеної в документі інформації на її відповідність чинним нормам, правилам та інструкціям;
- арифметичну перевірку – контроль за правильністю підрахунків, зроблених при складанні відповідного бухгалтерського документа [24, с. 250].

При організації внутрішнього аудиту витрат і доходів операційної діяльності необхідно проводити регулярний контроль правильності їх формування. Етапи перевірки відображено на рис. 3.9.



**Рис. 3.9. Рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат і доходів операційної діяльності**

Для збереження ефективності внутрішнього аудиту потрібно плановірно та систематично проводити перевірку кореспонденцій та відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку. У випадку журнально-ордерної форми ведення обліку, потрібно перевіряти облікові регістри, а саме Головну книгу по рахункам 70 “Доходи від реалізації” та 71 “Інший операційний дохід” та Журнал-ордер № 6. Для цього співставляються ці документи, а також відбувається звірка даних доходів операційної діяльності в облікових регістрах та фінансовій звітності (Ф №2 “Звіт про фінансові результати”). Для такої звірки доречно використовувати робочий документ (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Перевірка правильності відображення доходів в облікових регістрах,  
Головній книзі та в Звіті про фінансові результати**

Показник	Журнал-ордер № 6	Головна книга, грн	Звіт про фінансові результати, тис.грн.	Примітки
Дохід від реалізації готової продукції				+/-
Дохід від реалізації робіт і послуг				
Дохід від реалізації інших оборотних активів				+/-
Дохід від списання кредиторської заборгованості				
Інші доходи від операційної діяльності				
...				

Отже, запровадження внутрішнього аудиту на підприємстві допомагає виявити всі недоліки та слабкі місця обліку доходів і витрат від операційної діяльності та відображення їх результатів у бухгалтерському обліку та відповідній фінансовій звітності. Аудит забезпечить перевірку достовірності

інформації та сприятиме розробці пропозицій, запровадивши які засобами обліку і раціонального використання ресурсів відбудеться оптимізація господарської діяльності підприємства.

Належна організація внутрішнього аудиту сприятиме підвищенню ефективності діяльності підприємства, відповідальності працівників підприємства за свої дії, мінімізації виникнення негативних явищ в процесі функціонування підприємства.



## ВИСНОВКИ

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат від операційної діяльності при визначенні фінансового результату діяльності підприємства за відповідний звітний період необхідно порівняти доходи звітного періоду та його витрати, які понесені для отримання цих доходів. Доходи та витрати є найважливішою економічною категорією діяльності підприємства, є основою у формуванні прибутку підприємства та дають можливість забезпечувати підвищення рівня ефективності його діяльності. Доходи і витрати в обліку і звітності фіксуються у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей. Чітке визначення доходів і витрат піднімає ефективність обліку, підсилює його аналітичність та змогу виявлення резервів підвищення результативності діяльності підприємства.

Чітко визначені доходи і витрати від операційної діяльності та належна їх класифікація сприяють підвищенню ефективності обліку, високій аналітичності та можливості винайдення резервів збільшення результативності виробничої та комерційної діяльності.

Отже для потреб обліку та контролю необхідна така класифікація витрат і доходів операційної діяльності підприємства, яка б задовольнила внутрішні потреби управління підприємства, враховувала галузеву специфіку та мала б практичну значимість.

Нормативна інформація по витратах і доходах операційної діяльності підприємства за відповідними напрямками використання має на меті, перше, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, прогнозування доходів, витрат та прибутку. В свою чергу правова, нормативна та довідкова інформація застосовується для аналізу, контролю і прогнозування відповідності доходів і витрат операційної діяльності чинному законодавству, стандартам бухгалтерського обліку, директивним документам.

Для уможливлення правильного ведення господарської діяльності, держава постійно розробляє правові нормативні акти, що визначають

принципи обліку, правила його ведення, застосовуючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, вдосконалює вітчизняну нормативну базу. Важливим моментом у застосуванні вищезазначених нормативних документів є те, що вони часто піддаються змінам, тому підприємствам, зокрема їх бухгалтерії, необхідно вивчати зміни для уникнення зайвих штрафних санкцій та для надання правдивої, законної, неупередженої, інформації про фінансовий стан, результати діяльності господарюючого суб'єкта.

Основною метою обліку витрат операційної діяльності підприємства є надання інформації для прийняття відповідних управлінських рішень. Підставою документування господарських операцій по обліку витрат і доходів операційної діяльності є первинні документи, що фіксують факти здійснення таких господарських операцій. Первинні документи складаються в процесі здійснення господарської операції, а якщо це не є можливим – безпосередньо на паперових або машинних носіях по її закінченні.

Всі первинні документи, що фіксують факти здійснення господарських операцій по обліку витрат і доходів від операційної діяльності під час або в кінці звітного періоду передаються до бухгалтерії. Ці документи є підставою для здійснення синтетичного та аналітичного обліку витрат і доходів. Відповідно до НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” інформація по витратах і доходах операційної діяльності узагальнюється у фінансовій звітності підприємства, а саме у Ф. №2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)”.

За підсумками можна зробити висновок, що у бухгалтеріях підприємств України синтетичний облік витрат здійснюється у відповідності до Інструкції “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”. Враховуючи цей нормативний документ для обліку витрат застосовуються рахунки 8 класу “Витрати за елементами” і 9 “Витрати діяльності”, а доходів рахунки 7 класу “Доходи й результати діяльності”.

Витрати операційної діяльності відповідно до п. 21 П(С)БО 16 “Витрати” групуються по таким економічним елементам:

- матеріальні затрати (рах. 80 “Матеріальні витрати”);
- витрати на оплату праці (рах. 81 “Витрати на оплату праці”);
- відрахування на соціальні заходи (рах. 82 “Відрахування на соціальні заходи”);
- амортизація (рах. 83 “Амортизація”);
- інші операційні витрати (рах. 84 “Інші операційні витрати”).

Планом рахунків [10] передбачено здійснення обліку операційних витрат на рахунках 9 класу “Витрати діяльності”, а саме:

- 1) рах. 90 “Собівартість реалізації”;
- 2) рах. 91 “Загальновиробничі витрати”;
- 3) рах. 92 “Адміністративні витрати”;
- 4) рах. 93 “Витрати на збут”;
- 5) рах. 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Для узагальнення даних про доходи від операційної діяльності підприємства застосовуються рахунки 7 класу “Доходи і результати діяльності” у розрізі таких рахунків:

- рах. 70 “Доходи від реалізації”;
- рах. 71 “Інший операційний дохід”;

Детально вивчивши теоретичні аспекти обліку витрат і доходів операційної діяльності, виявлено деякі неточності щодо облікового механізму, а саме відсутність загально-визначених субрахунків з обліку адміністративних та збутових витрат, доходів і витрат. З метою представлення керівництву підприємства найповнішої інформації по здійсненню операційної діяльності запропоновано запровадити субрахунки до рахунків 92, 93 та відкоригувати наявні субрахунки до рахунків 71 та 94. Зазначені впровадження рекомендується затвердити шляхом внесення змін до діючого Плану рахунків.

Джерелами інформації аудиту витрат і доходів від операційної

діяльності є:

- норми нормативних документів, які регулюють облік доходів і витрат операційної діяльності;
- установчі документи;
- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку витрат і доходів операційної діяльності;
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку за рахунками сьомого та дев'ятого класів;
- фінансова та інші види звітності.

Аудит витрат і доходів від операційної діяльності впроваджується за певною послідовністю етапів, кожен з яких містить сукупність процедур, здійснюваних аудитором. Дії, що здійснює аудитор в процесі перевірки, забезпечують необхідною інформацією, яка дає можливість зробити висновки та окреслити думку стосовно достовірності звітності. Тому, важливими є достовірність, точність, надійність та своєчасність такої інформації.

Запровадження внутрішнього аудиту, складовим елементом якого буде аудит витрат і доходів операційної діяльності, має важливе значення для діяльності господарюючого суб'єкта. Впорядкуванню даного процесу дасть можливість організувати належну роботу за напрямками, механізмами організації та за етапами проведення. Це забезпечить утворення ефективного контрольного середовища, розробку процедур внутрішнього аудиту та сприятиме посиленню конкурентоспроможності підприємства. Внутрішній аудит витрат і доходів загалом, та операційної діяльності зокрема, повинен відбуватися в рамках ключових аспектів фінансового, податкового та управлінського обліку з застосуванням відповідного нормативного, методичного та інформаційного забезпечення.

Формування на підприємстві внутрішнього аудиту дасть змогу керівництву підприємства організувати ефективний контроль за його підрозділами: виявити резерви і найбільш перспективні напрямки розвитку підприємства; підвищити кваліфікаційний рівень бухгалтерської та інших

його відділень. Зокрема допоможе виявляти всі недоліки та слабкі місця обліку доходів і витрат від операційної діяльності та відображення їх у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит дає можливість не тільки здійснити перевірку достовірності інформації, а й розробити пропозиції за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дасть змогу оптимізувати господарську діяльність підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В. С. Брітан Н. В. Удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності як один з напрямів бізнес-адміністрування. АГРОСВІТ. 2015. № 8.С. 58–61. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit\\_2015\\_8\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2015_8_13)
2. Андросова О.Ф., Христофорова І.В. Основні елементи обліку та аудиту фінансових результатів діяльності підприємства // Вісник Запорізького національного університету №1(13), 2012. С. 87-92.
3. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навчальний посібник – К. : Центр начальної літератури, 2011. – 440 с.
4. Белік В. Д. Підходи до організаційної системи внутрішнього контролю // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009 – Випуск 3 (15). – С. 84–100.
5. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т. А . Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2013 – № 1 (43).– С. 28.
6. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність [Текст] : навч. посіб. – Житомир : Рута, 2009. – 480 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : Підручник для спеціальності «облік і аудит» вищих навчальних закладів – 5-е вид. доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2013. – 726 с.
8. Власик Г.В. Проблеми та напрями вдосконалення обліку фінансових результатів / Г.В.Власик // Держава та регіони. - 2014. - №6. - С. 60-64.
9. Гавриленко О. Є. Умови визнання доходу: основні проблеми та шляхи їх вирішення. – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vdnuet/econ/2011\\_3/Gavrilen.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2011_3/Gavrilen.pdf). – Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

10. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2014. – 703 с.
11. Гордієнко Н. І., Харламова О. В. Аудит, методика і організація [Текст] : навч. посібник. – Харків : ХНАМГ. – 2014. – 452 с.
12. Господарський кодекс України. Прийнятий постановою Верховної Ради України 16.01.03р. № 436-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
13. Гриценко О.І. Дослідження питання удосконалення обліку витрат операційної діяльності // Вісник Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля. – Луганськ. – 2014. – № 2 (209). – С. 61-66.
14. Давидов Г. М. Аудит [Текст]:підручник – К. : Знання. – 2014. – 363 с.
15. Дерій В. Термін “витрати” і його трактування для потреб обліку і контролю [Текст] // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160.
16. Дерій В.А. Контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств: завдання, послідовність, результати // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2011. - Вип. 2. - С. 151-160.
17. Дудаш І.І., Даньків Й.Я. Удосконалення обліку доходів, витрат та фінансових результатів діяльності підприємства / Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: Збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування», випуск 8 (2018). - Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. \_ С. 68-74.
18. Жовнірова М. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах. URL: <https://www.ipdo.kiev.ua/files/articles/but7.pdf>
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

20. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат, як категорія оціночних характеристик руху капіталу в обліку [Електронний ресурс] / Т. Г. Каменська – Режим доступу : <http://www.nbuuv.gov.ua/portal/>

21. Когут У. В. Сутність визнання в обліку доходів і витрат [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem/nvnltu/21\\_9/216\\_Kos.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem/nvnltu/21_9/216_Kos.pdf). – Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

22. Концептуальна основа подання фінансової звітності (2010) затверджена Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 / [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009)

23. Концептуальна основа фінансової звітності (2018). URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009).

24. Крочук В.М. Методичні аспекти аудиту доходів та витрат транспортного підприємства // Збірник науково-технічних праць Науковий вісник, 2006, вип. 16.6. С. 247-252.

25. Лахтіонова Л. А. Поняття категорії “витрати” відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Текст] / Л. А. Лахтіонова // Фінанси України. – 2011. – № 8. – С. 68 –75.

26. Маляревський Ю. Д. Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В. Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства: Монографія. Х.: ХНЕУ, 2008. — 164 с.

27. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://www.uazakon.com/big/text/574/pg1.htm>



28. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. № 433.

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності», затверджене Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2013 / [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL : <http://zakon.rada.gov.ua>.

31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: [https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015\\_ukr\\_2016.pdf](https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf).

32. Назаренко О. В. Обліково-аналітичні аспекти групування витрат операційної діяльності логістичного сегменту підприємства. Інтернаука: міжнародний науковий журнал. Серія : Економічні науки. 2019. № 4 (24). С. 56–64. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/1558505460106.pdf>

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73.

34. Нашкерська Г. В. Вплив МСФЗ 15 «Дохід за договорами з клієнтами» на відображення доходів операційної діяльності підприємств // Науковий вісник Льотної академії. Серія: Економіка, менеджмент та право 2023 р., Випуск 8. С. 66-71.

35. Нашкерська Г. В. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку : монографія. Львів. ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. 426 с.

36. Олійник Я. В. Методичні аспекти облікової політики підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012\\_721/39.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/39.pdf). – Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

37. Панченко Ю. В. Економічна сутність доходів основної діяльності підприємства [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal//chem/nvnltn/21\\_10/239\\_Pan.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal//chem/nvnltn/21_10/239_Pan.pdf). – Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

38. Партин Г. О. Управління витратами операційної діяльності підприємства та його інформаційне забезпечення. URL: [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/33906/1/41\\_221-226.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/33906/1/41_221-226.pdf)

39. Пипко В. А. Настільна книга бухгалтера та аудитора [Текст] / В.А. Пипко, Л.Н. Булавина. – [5-е вид., доповнене]. – М.: Фінанси і статистика, 2014. – 592 с.

40. Півнюк О. П. Економічна сутність та класифікація витрат в системі управління підприємством // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – №3. – С. 25–30.

41. Подолянчук О.А. Облік доходів підприємств: теорія та практика. Монографія. Вінниця. ТД «Едельвейс і К». 2017. 272 с.

42. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України: від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

44. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99> – Законодавство України.

45. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Доходи” [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 29 листопада 1999 р. N 290 – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> – Законодавство України.

46. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [Електронний ресурс] : наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. N318 – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> – Законодавство України.

47. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995р. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg> – Законодавство України.

48. Про облікову політику [Електронний ресурс] : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi> – Законодавство України.

49. Савченко В. Я. Аудит [Текст] : навч. посіб / В. Я. Савченко. – К. : КНЕУ, 2013. – 322с.

50. Слишинська О. В. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами – Режим доступу : [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vchnu\\_ekon/2010\\_5\\_3/63rza.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_ekon/2010_5_3/63rza.pdf). - Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

51. Струк Н.С., Гармаш Х.П. Шляхи удосконалення організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства у контексті формування статусу надійного ділового партнера на ринку // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2015. №14. С. 288-292. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/14-2015/67.pdf>

52. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат за елементами і статтями. Облік і фінанси. 2019. № 3. С. 49–54. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2019\\_3\\_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_3_8)

53. Фінансовий облік: навчальний посібник : [для студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти] / за ред. І. Ф. Баланюка, Н. І. Пилипів, Т. М. Гнатюка та колективу авторів. Електронне видання. Івано-Франківськ : ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені

Василя Стефаника», 2019. 650 с.

54. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні [Текст] : навч. посіб. / Р.Л. Хом'як. – Львів : Інтелект-Захід, 2008. – 1224 с.

55. Цивільний кодекс України. Прийнятий Верховною Радою України 16.01.03р. № 435-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

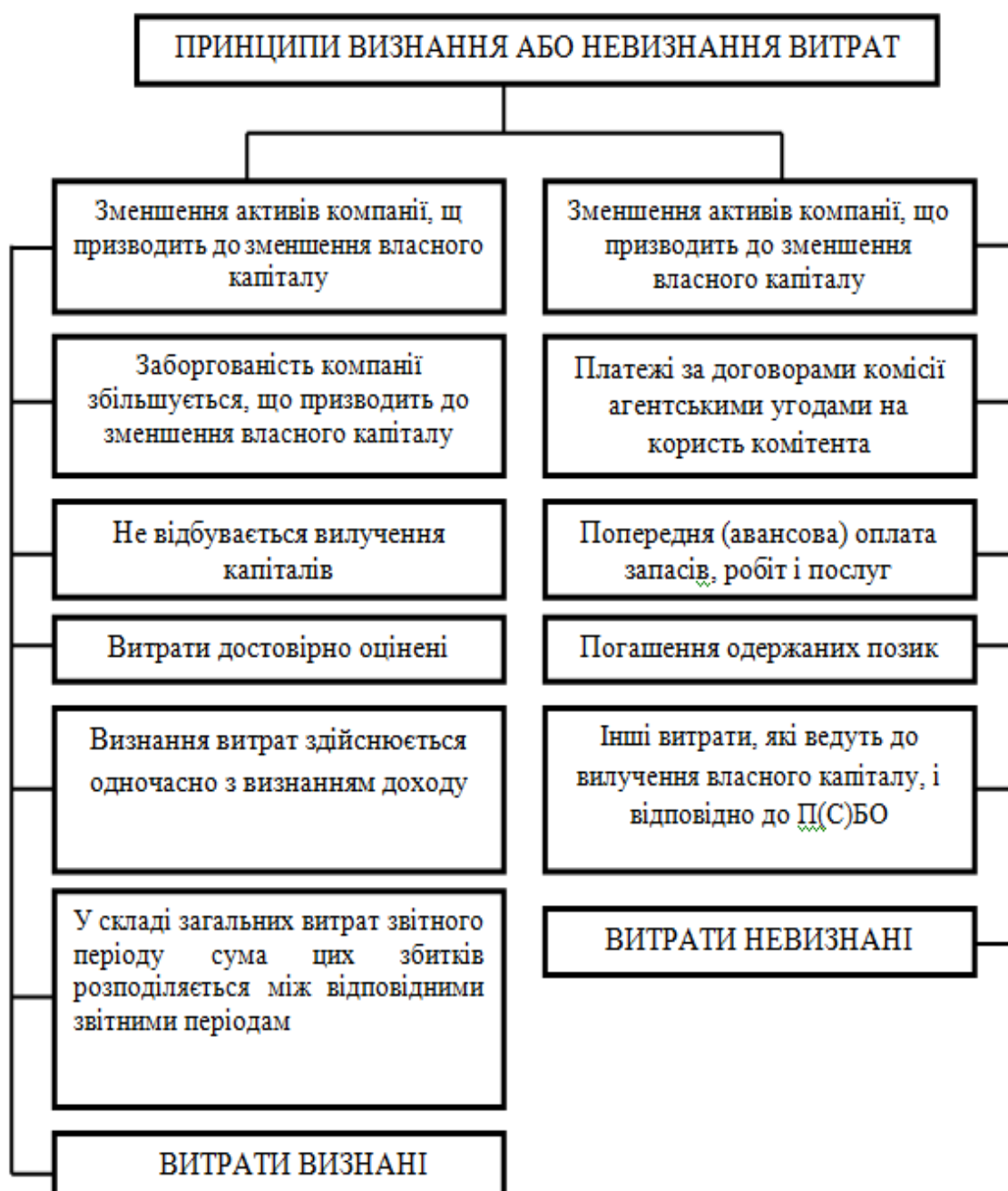
56. Циліорик Г.І. Економічний зміст та порядок визнання доходів операційної діяльності. Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. 2018. С. 166-169.

57. Шмиголь, В. М. Економічна сутність доходів і доходності в системі управління підприємством – Режим доступу : [http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Dtr\\_ep/2009\\_7/files/EC70\\_9\\_46.pdf](http://www.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC70_9_46.pdf). – Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського.

# Додатки

## Трактування поняття витрат за різними джерелами

<i>Джерело</i>	<i>Визначення</i>
Податковий кодекс України	сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виробляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.
Пушкар М. С.	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
Бугинець Ф.Ф.	Витрати: 1) витрат, як грошового вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 2) витрат, як економічного показника роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності.
Турило А. М., Кравчук Ю. Б.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.
Голов С.Ф.	Витрати – це кошти підприємства, пов'язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням.
Мельник Л. Г., Корінцева О. І.	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку
Сук Л. К.	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками).
Атамас П. Й.	Витрати – це вартість використання предметів праці (сировини, матеріалів, палива тощо), витрат на оплату праці та частини вартості використаних засобів праці у розмірі їх амортизації.
Череп А. В.	Витрати – економічної категорії, що відображає вартість матеріальних, трудових і інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції.
Дерій В.	Витратами, доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, оборотні активи, трудовий інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами.
Турило А. М.	Витрати – це грошове вираження величини застосовано-споживаних ресурсів, які необхідні для здійснення виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети підприємства.
М.Ф. Ван Бред, Е.С. Хендріксен	Витрати є негативним рухом ресурсів, що призводить до зменшення прибутку підприємства, але не кожен негативний рух є витратами. Більше того, вони зазначають. З цієї формули слідує, що на підприємстві був прибуток і за несприятливих умов руху ресурсів він зменшився, але все сприяло для того, щоб одержати дохід.



**Рис. Принципи визнання або невизнання витрат.**

## Додаток В

## Визначення поняття дохід за різними джерелами

<i>Джерело</i>	<i>Визначення</i>
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	збільшення економічної вартості активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення капіталу звітного періоду, окрім випадків коли таке збільшення досягається внаслідок внесків акціонерів».
П(С)БО 15 “Доходи”	збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.
МСФЗ 18 “Дохід”	валове надходження певної грошової суми, котра отримується установою в час виробництва і реалізації благ чи послуг за певний проміжок часу
Податковий кодекс України	суцільна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, одержаного (нарахованого) впродовж звітного періоду у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах як на території України, так і поза її кордонами
FASB (Рада по розробці стандартів фінансового обліку)	надходження активів господарюючої одиниці або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінація того чи іншого) в результаті постачання або виробництва товарів
Бутинець Ф.Ф.	Дохід – це потік грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.
Сопко В.В.	Дохід – валовий приплив економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком.
Подолянчук О.А.	Дохід, – надходження економічних вигод, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності підприємства.
Бондаренко О.М.	Дохід – надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Загорський В.С. Вовчак О.Д.	Дохід – загальна сума надходжень, отриманих від усіх видів діяльності у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах
Пересада А.А.	Дохід господарства є результатом діяльності основного капіталу без оборотних засобів.
Гордієнко Н.І.	Дохід – збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників.
Продіус Ю.І.	Дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він є грошовою формою чистої продукції підприємства, тобто охоплює оплату праці та прибуток.
Шмиголь Н.М.	Дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників



	(власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Блонська В.І.	Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Камінська Т.Г.	Доходами організації визнаються збільшення економічних вигод протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і / або підвищення їх вартості, і / або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників.
Біла О.Г.	Грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід від основної діяльності підприємства, його внесок у валовий внутрішній продукт країни.
Сміт А., Рікардо Д.	Вони вважали, що джерелами доходу є прибуток, заробітна плата, земельна рента і все те, що визначає вартість товару
Дж. М. Кейнс	На його думку, дохід є одним з основних чинником, який визначає заощадження і споживання. Коли зростає дохід зростає і попит, при цьому збільшуються споживчі витрати, але не тими темпами, якими збільшується дохід
Кене Ф.	Вважав, що багатство, виникло за допомогою доходів, що надає нам земля, і яке на даний час використовується промисловою працею
Маршалл А.	У його моделі заробітна платня висувається як винагорода працівнику за те, що він жертвує своєю працею, дохід підприємства - винагорода власникові, а наслідком є винагорода за виконану роботу
Огаян Г. А.	На цього думку, доходи визначаються, як різниця між витратами капіталу і праці на виробництво товару і виручкою від реалізації
Савенко О.	Вважає, що доходи населення, характеризують як стосунки в суспільстві з використання, присвоєння та розподілу продукту



**Рис. Умови невизнання витрат і доходів.**

Таблиця

## Склад доходів і витрат операційної діяльності та рахунки для їх обліку

Доходи	Витрати
<b>Основна операційна діяльність</b>	
70 «Доходи від реалізації»	90 «Собівартість реалізації»
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
702 «Дохід від реалізації товарів»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
704 «Вирахування з доходу»	92 «Адміністративні витрати»
	93 «Витрати на збут»
<b>Інша операційна діяльність</b>	
71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	941 «Витрати на дослідження і розробки»
712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
713 «Дохід від операційної оренди активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
714 «Дохід від операційної курсової різниці»	944 «Сумнівні та безнадійні борги»
715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
716 «Відшкодування раніше списаних активів»	946 «Втрати від знецінення запасів»
717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
719 Інші доходи операційної діяльності	949 «Інші витрати операційної діяльності»

## Класифікація витрат у фінансовому обліку

Ознаки класифікації	Види витрат
1. За видами діяльності	- операційної діяльності; - інші витрати звичайної діяльності;
2. За елементами операційної діяльності	- матеріальні; - на оплату праці; - розрахування за соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати;
3. За місцем виникнення	- виробництво; - виробничі лінії; - бригади; - робочі місця;
4. За статтями калькуляції	- витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - насіння та посадковий матеріал; - паливо та мастильні матеріали; - добрива; - засоби захисту рослин і тварин; - корми; - сировина і матеріали; - роботи та послуги; - витрати на ремонт необоротних активів; - інші витрати на утримання основних засобів; - інші витрати непродуктивні витрати; - загальновиробничі витрати;
5. За способом входження до собівартості продукції	- прями; - непрями;
6. За відношенням до обсягу виробництва	- змінні; - постійні;
7. За періодом визнання	- витрат певного періоду, разом із визнанням доходу; - витрати періоду;
8. За календарним періодом	- поточного періоду; - майбутніх періодів;
9. За економічним змістом (елементами витрат)	- матеріальні витрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші витрати.
10. По відношенню до виробничого процесу	- основні; - накладні.
11. За відношенням до звітнього періоду	- витрати поточного періоду; - витрати минулого періоду; - витрати майбутнього періоду.
12. За центрами відповідальності	- витрати виробництва; - витрати цеху; - витрати дільниці; - витрати функціональних служб.
13. За способом відображення в звітності.	- спожиті (витрати звітнього періоду) ; - неспожиті (витрати майбутніх періодів).
14. За складом витрати	- одноелементними; - комплексними.

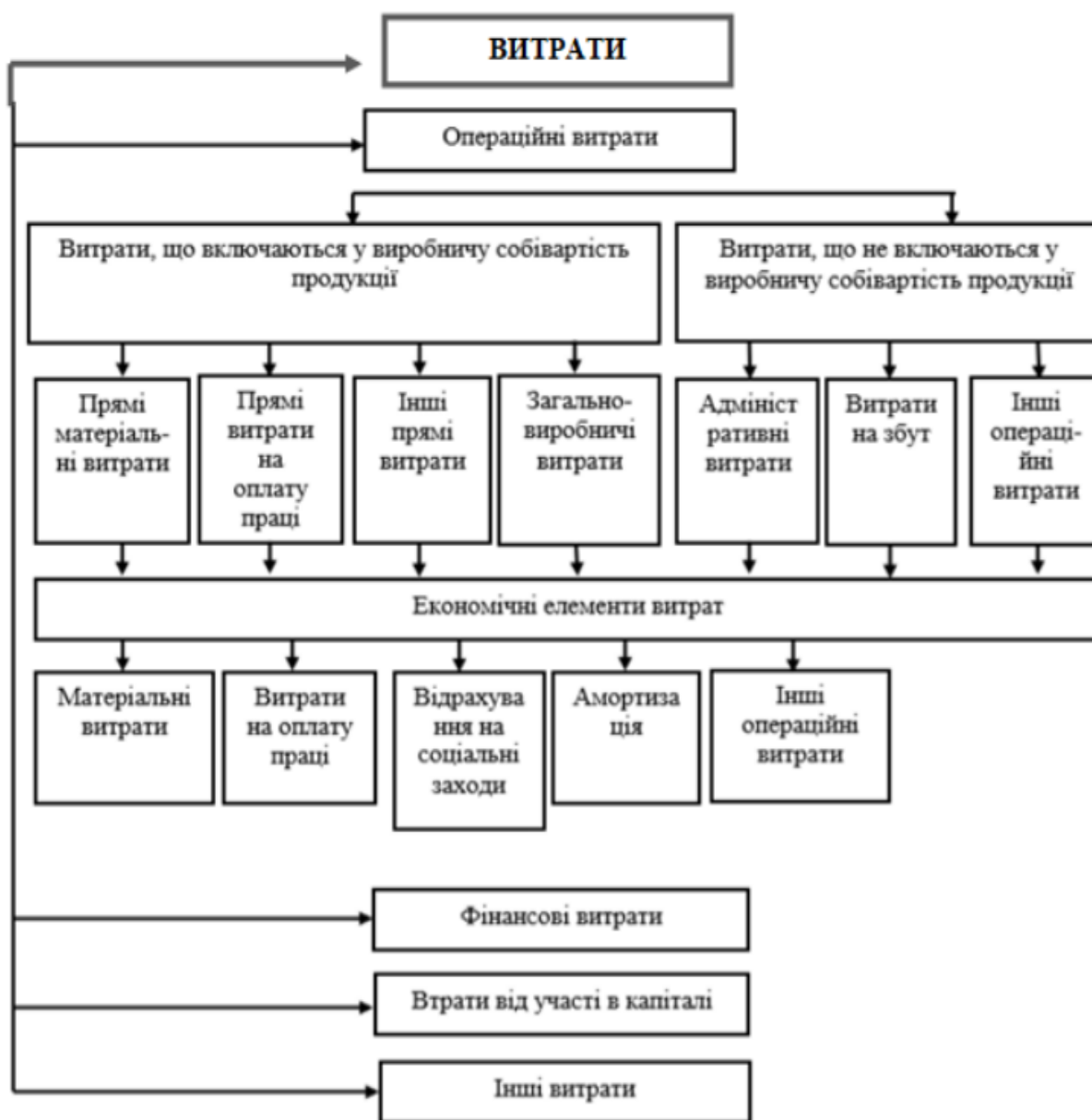


Рис. Витрати операційної діяльності.

## Складові загальновиробничих витрат

№ з/п	Складові	
1	<b>Загальновиробничі витрати</b>	✓ витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
2		✓ амортизацію основних засобів і нематеріальних активів загально-виробничого призначення;
3		✓ витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення
4		✓ витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
5		✓ витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
6		✓ витрати на обслуговування виробничого процесу;
7		✓ витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
8		✓ інші витрати (втрати від браку, оплати простоїв тощо);
9		✓ забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристосуваннями і спеціальним харчуванням (єдина умова – список відповідних професій і посад має бути встановлено колективним договором);
10		✓ платежі щодо обов'язкового страхування майна цехів, виробництв і цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих у виробництві відповідних видів продукції (робіт, послуг) безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я;
11		✓ витрати на медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями та іншого загальновиробничого персоналу.

## Додаток И

## Таблиця 1

## Класифікація доходів відповідно до ПСБО 15 “Дохід”

<i>Група</i>	<i>Вид доходу</i>	<i>Суть доходу</i>
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	виражає загальний дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).
2	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.
3	Інші операційні доходи	включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
4	Фінансові доходи	включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).
5	Інші доходи	включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

## Таблиця 2

## Бухгалтерський підхід класифікації доходів

<i>Ознака</i>	<i>Вид доходу</i>
За видами діяльності	Фінансової, операційної, інвестиційної діяльності
За видами продукції	З урахуванням товарної групи
За ринками збуту	За сегментами
За віднесенням до звітних періодів	Минулих періодів та майбутніх періодів, поточні
За валютою	Немонетарні, монетарні
За розрахунком	Чистий дохід, загальний дохід
За використання активів	Дивіденди, відсотки, роялті
Для оподаткування	Які враховуються для обчислення оподаткованого прибутку та, які не враховуються
За галузями діяльності	Від виробничої діяльності, від торговельної діяльності, від надання послуг і т.д.
Склад елементів формування доходів підприємства	Валовий дохід з операційної діяльності, чистий дохід з операційної діяльності.
Економічний зміст формування доходів	Доходи з реалізації, позареалізаційні доходи.
Рівень управління формування доходів	Дохід, що формується за результатами окремої операції, окремим центром відповідальності підприємства, по підприємству в цілому.

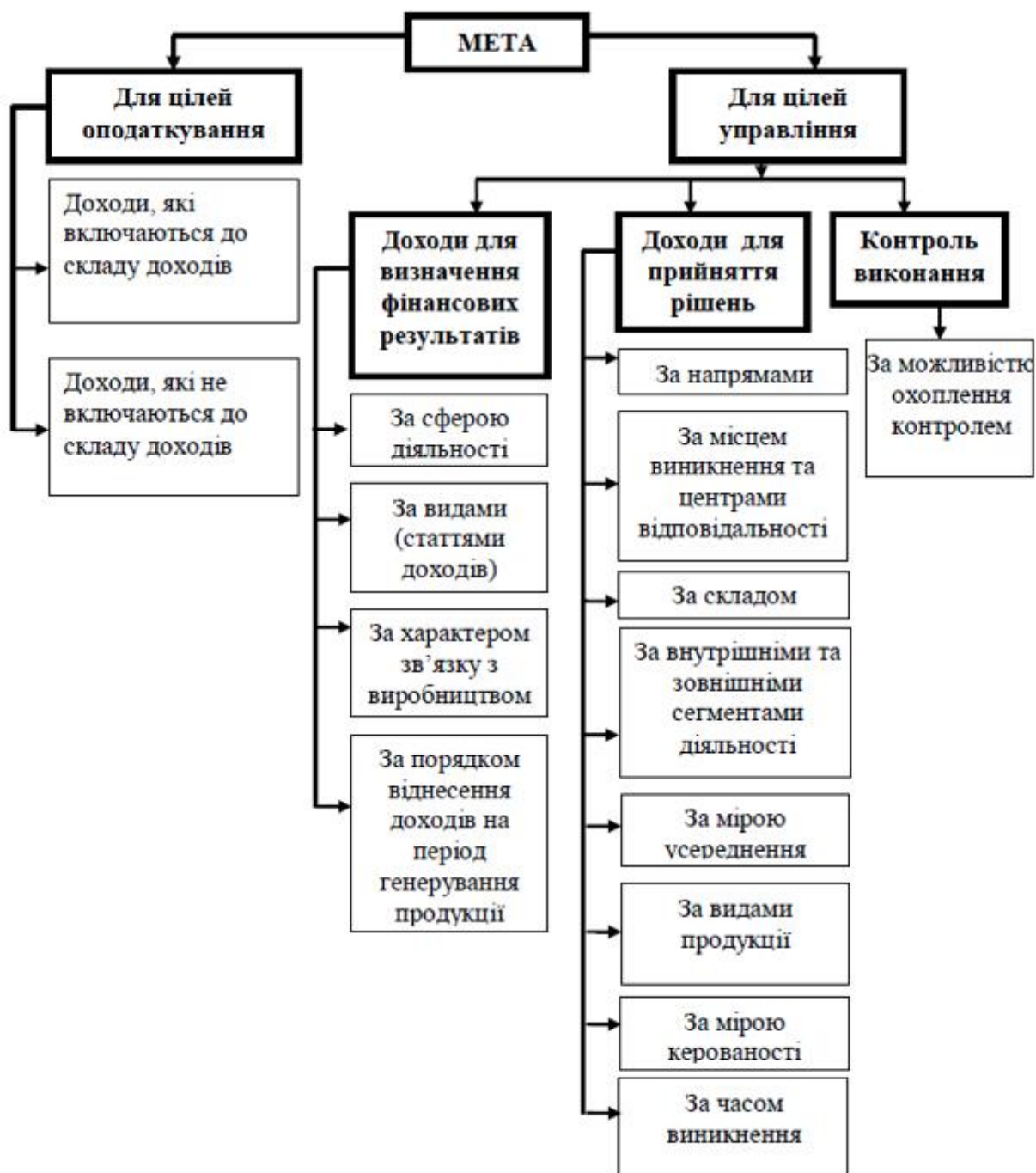


Рис. Класифікація доходів підприємства залежно від визначеної мети



## Додаток Л

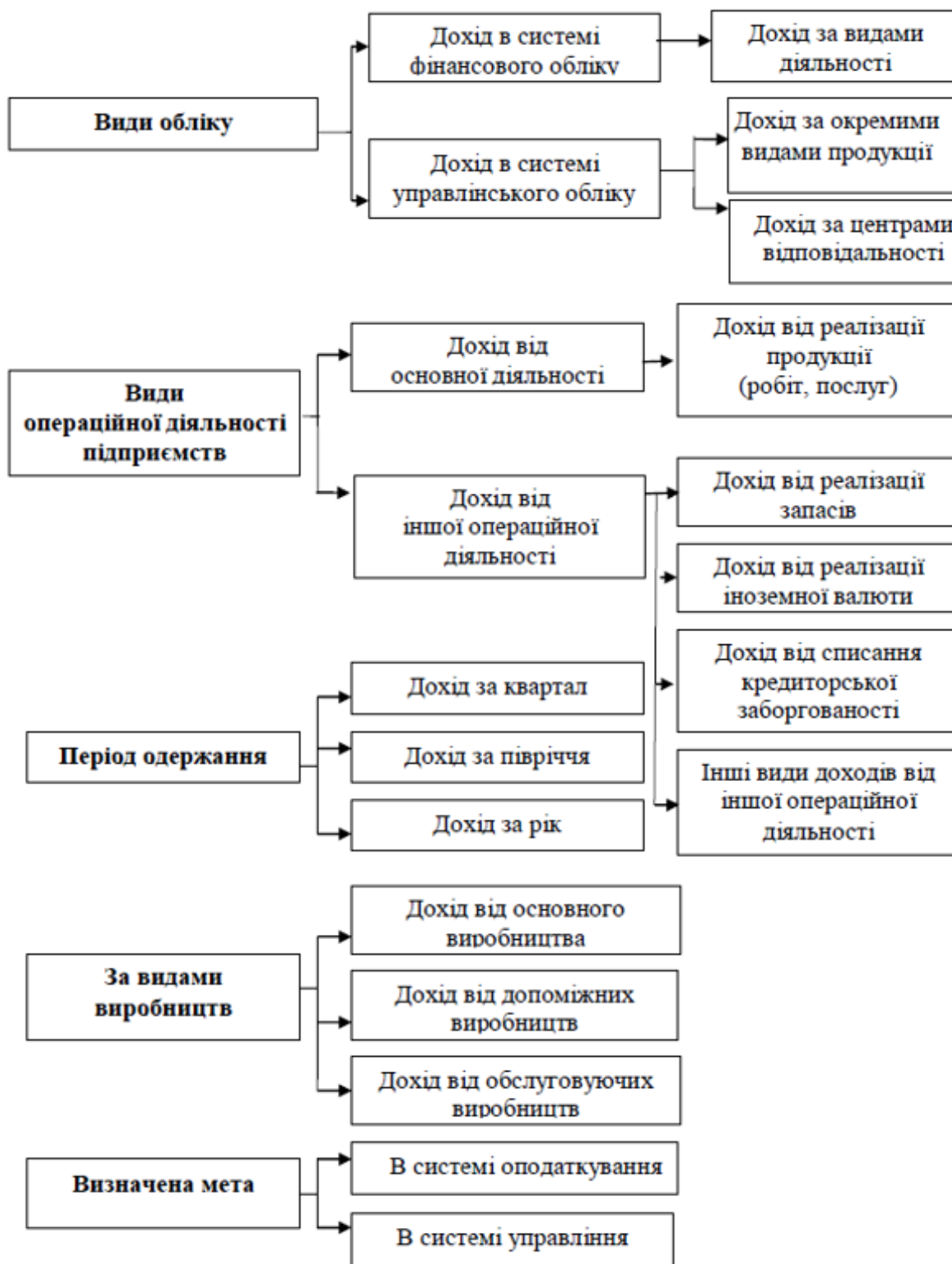


Рис. Класифікація доходів операційної діяльності підприємств

**Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту  
доходів і витрат підприємства від операційної діяльності**

За видами	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Закони України</li> <li>• Укази і розпорядження Президента України</li> <li>• Постанови і рішення КМУ, міністерств та відомств</li> <li>• НП(С)БО: 1, 2</li> <li>• П(С)БО: 15, 16, 18, 30, 31</li> <li>• МСФЗ: 2, 9, 11, 23</li> <li>• Кодекси України</li> <li>• Методичні рекомендації, інструкції, вказівки</li> <li>• Положення, порядок</li> <li>• Листи, роз'яснення</li> <li>• Плани рахунків бухгалтерського обліку</li> <li>• Форми фінансової звітності</li> <li>• Наказ про облікову політику на підприємстві</li> <li>• Регістри бухгалтерського обліку</li> <li>• Графіки документообігу і виконання обліково-звітних робіт</li> </ul>
За рівнями	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Міжнародні</li> <li>• Загальнодержавні</li> <li>• Галузеві</li> <li>• Регіональні</li> <li>• Внутрішньогосподарські</li> </ul>
За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none"> <li>• НПА вищої юридичної сили</li> <li>• П(С)БО, інші документи з бухгалтерського обліку в регулюванні</li> <li>• НПА (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації центральних органів бухгалтерського виконавчої влади обліку та фінансової</li> <li>• НПА місцевого походження звітності</li> <li>• Рішення (накази) щодо форм організації бухобліку</li> </ul>
За обов'язковістю виконання	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Обов'язкові</li> <li>• Необов'язкові (рекомендаційні)</li> </ul>
За групами	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Загальні документи</li> <li>• За напрямками (ділянками)</li> <li>• За галузевою спрямованістю обліку і фінансової звітності</li> </ul>

## Додаток Н

**Огляд нормативної бази з обліку і аудиту доходів,  
витрат та фінансових результатів**

<i>№</i>	<i>Нормативний документ, ким і коли виданий</i>	<i>Короткий зміст</i>	<i>Використання у обліково- аналітичному (аудиторському) процесі</i>
1	Господарський кодекс України ВРУ № 436-IV від 13.01.2003 р.	Цей Кодекс визначає основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання.	Використано для визначення правових основ господарської діяльності підприємства
2	Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" ВРУ № 996-XIV від 16.07.1997 р.	Визначає правові засоби регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Використано для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві
3	Порядок представлення фінансової звітності, затверджений постановою КМУ №419 від 28.02.2000 р.	Визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності	Використано для визначення порядку, загальних вимог і строків представлення фінансової звітності
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 „Дохід” МФУ № 290 від 29.11.1999 р.	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення змісту і форми доходу та відображення його в бухгалтерському обліку
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” МФУ № 318 від 31.12.1999 р.	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства і її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення форми витрат та відображення її в бухгалтерському обліку
6	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №17 “Податок на прибуток” МФУ №353 від 28.12.2000р	Визначає методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання по податку на прибуток.	Використано для визначення формування податку на прибуток підприємства
7	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. МФУ	Встановлює порядок відображення та зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності	Використано для правильності документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 “Зобов'язання” .наказ МФУ від 31.01.2000 р. №20	Ці положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності	Використано для визначення формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
9	Національні нормативи аудиту Постанова АПУ від 18.02.1998 р.	Ці нормативи регулюють порядок здійснення аудиту в Україні	Використано для регулювання порядку здійснення аудиту на підприємствах України
10	Міжнародні стандарти аудиту (МСА)	Носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу. В них розроблено професійні вимоги до аудиту на міжнародному та соціальному рівні	Використано для регулювання порядку здійснення аудиту в світі і Україні
11	Інструкція “Про застосування плану рахунків бух. обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій ”№291 від 30.11.1999р	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств.	Використано для розкриття та застосування правил використання та вірного ведення бухгалтерського обліку і відображення його в Плані рахунків бухгалтерського обліку

**Важливі характеристики НП(С)БО та МСФЗ, які регламентують  
відображення підприємствами доходів операційної діяльності**

Характеристики	НП(С)БО 15 «Дохід»	МСБО 18 «Дохід»	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»
Визнання доходу	У результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства	Надходження до суб'єкта господарювання вигід, пов'язаних з операцією	Унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги
Оцінка доходу	У сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню	За справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню	У сумі компенсації, за яку суб'єкт господарювання очікує отримати право на активи в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг
Витрати, здійснені для отримання доходу	Повинні бути достовірно визначені	Повинні бути достовірно визначені	Очікування відшкодування витрат
Подання активів у балансі	Не визначено	Не визначено	Суб'єкт господарювання відображає будь-які безумовні права на компенсацію окремо як дебіторську заборгованість
Розкриття у примітках до річної фінансової звітності	Облікова політика щодо визнання та групування доходу	Облікові політики, прийняті для визнання доходу, суттєві групи доходів	Договори з клієнтами, суттєві судження та їхні зміни, активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору з клієнтом



**Рис. Інтегрований підхід до формування облікової політики про доходи і витрати операційної діяльності.**

## Додаток Р

№ з/п	Зміст господарської операції	Виконавці			
		Матеріально-відповідальна особа	Бухгалтер з обліку доходів та фінансових результатів	Головний бухгалтер	Керівник підприємства
1.	Відпуск продукції зі складу та оформлення видаткової накладної	1			
2.	Відображення реалізації готової продукції в складському звіті матеріально-відповідальними особами (комірниками)	2			
3.	Опрацювання звітів матеріально-відповідальних осіб		3		
4.	Відображення доходів від реалізації готової продукції в первинних та зведених бухгалтерських документах (відомостях)		4		
5.	Визнання та відображення в облікових документах інших доходів від операційної діяльності (позитивна курсова різниця, дохід від операційної оренди активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, дохід від безоплатно одержаних активів тощо)		5		
6.	Узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності в журналі № 6			6	
7.	Перенесення записів до Головної книги із журналу № 6			7	
8.	Відображення доходів від операційної діяльності у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід)			8	
9.	Затвердження Звіту про сукупний дохід керівництвом підприємства та підготовка до оприлюднення інформації про доходи від операційної діяльності				9

**Рис. Оперограма документального оформлення обліку доходів від операційної діяльності на промислових підприємствах.**

## Додаток С

Таблиця 1.

**Типова кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат підприємства**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Списано вартість запасів на господарські потреби підприємства	91	20
2.	Нараховано заробітну плату працівникам апарату управління цехами, іншому загальновиробничому персоналу	91	661
3.	Нараховано амортизацію необоротних активів загальновиробничого характеру	91	13
4.	Відображено вартість спожитих на загальновиробничі потреби електроенергії, палива, води, отриманих зі сторони	91	63
5.	Відображено вартість робіт і послуг, наданих цеху іншими цехами або виробництвами	91	23
6.	Віднесено до складу витрат на виробництво змінні та розподілені загальновиробничі витрати	23	91
7.	Віднесено загальновиробничі витрати на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	90	91

Таблиця 2.

**Типова кореспонденція рахунків з обліку інших витрат операційної діяльності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено в обліку витрати заробітної плати на дослідження та розробку	941	661
2.	Списано реалізовану іноземну валюту	942	312
3.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20
4.	Створено резерв сумнівних боргів	944	38
5.	Відображено витрати від операційних курсових різниць	945	31, 33
6.	Втрати від знецінення виробничих запасів віднесено на витрати	946	20
7.	Відображено втрати і нестачі від псування цінностей (якщо винуватця не встановлено)	947	20, 22
8.	Відображено визнані штрафи та санкції	948	31
9.	Відображено інші витрати операційної діяльності	949	30, 24
10.	Віднесено інші операційні витрати на зменшення фінансового результату	791	94

## Додаток Т

## Таблиця 1

**Типова кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат підприємства**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
1.	Списано вартість МШП, що належать до адміністративних витрат	92	22
2.	Списано витрати на оплату праці працівників адміністративно-управлінського персоналу	92	661
3.	Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного характеру	92	13
4.	Відображено витрати на оплату послуг телефонного зв'язку	92	63
<b>Формування адміністративних витрат підприємствами, які використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»</b>			
5.	Списано виробничі запаси, використані для адміністративних потреб	80	20
		92	80
6.	Нараховано заробітну плату працівникам адміністративно-управлінського персоналу	81	661
		92	81
7.	Здійснено відрахування на соціальні заходи з фонду оплати праці працівників адміністративного персоналу	82	65
		92	82
8.	Нараховано амортизацію необоротних активів адміністративного характеру	83	13
		92	83
9.	Відображено інші адміністративні витрати	84	63
		92	84

Таблиця 2

**Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів від іншої операційної діяльності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено реалізацію іноземної валюти	31	711
2.	Відображено дохід від реалізації оборотних активів	36	712
3.	Нараховано доходи від операційної оренди активів	37	713
4.	Відображено дохід від операційних курсових різниць	36	714
5.	Відображено одержані штрафи, пені, неустойки	30, 31	715
6.	Відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів	30, 31	716
7.	Списано кредиторську заборгованість після закінчення строків позовної давності	63	717
8.	Відображено одержані оборотні активи	30, 31	718
9.	Відображено результати інвентаризації (оприбутковано надлишок запасів)	20	719
10.	Списано інший операційний дохід на фінансові результати	71	791



## Додаток У

## Таблиця

## Типові кореспонденції з обліку фінансових результатів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>Списання витрат підприємствами</i>			
1	Списано собівартість реалізованої продукції	79	90
2	Списано адміністративні втрати	79	92
3	Списано витрати на збут	79	93
4	Списано інші операційні витрати	79	94
5	Списано фінансові витрати	79	95
6	Списано витрати від участі в капіталі	79	96
7	Списано інші витрати	79	97
8	Списано нарахований податок на прибуток	79	98
<i>Списаний доходів від здійснення господарської діяльності</i>			
9	Списано доходи від реалізації продукції	70	79
10	Списано інші операційні доходи	71	79
11	Списано дохід від участі в капіталі	72	79
12	Списано інші фінансові доходи	73	79
13	Списано інші доходи	74	79
<i>Закриття рахунку 79 "Фінансові результати"</i>			
14	Відображено прибуток	79	441
15	Відображено збитки	442	79

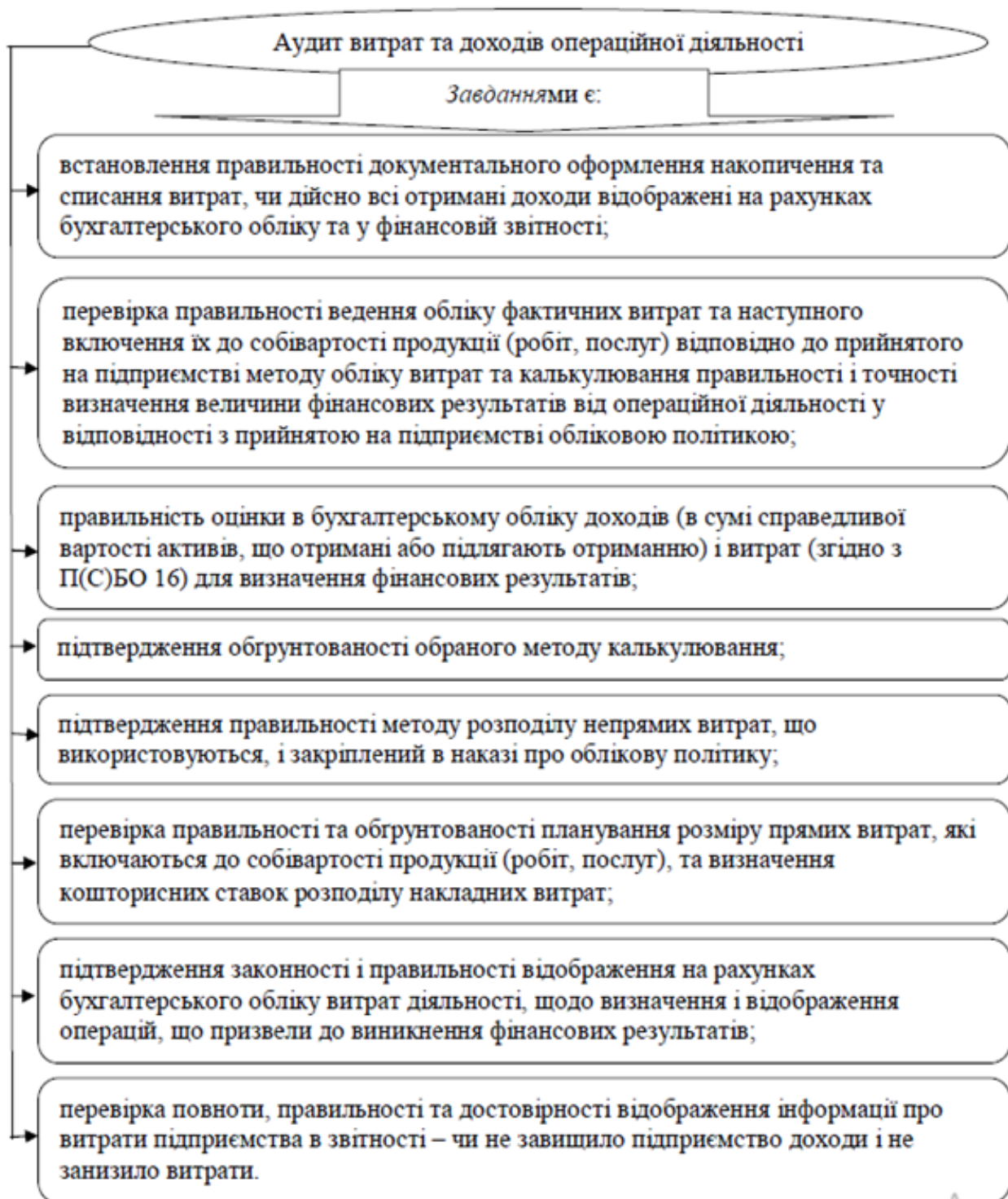
Таблиця

**Деталізація рахунків 71 та 94 з урахуванням оптимізаційних  
перетворень**

71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
<p>710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»</p> <p>711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»</p> <p>712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів та послуг»</p> <p>713 «Дохід від операційної оренди активів»</p> <p>714 «Дохід від операційної курсової різниці»</p> <p>715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»</p> <p>716 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів та відшкодування раніше списаних активів»</p> <p>717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»</p> <p>718 «Доходи об'єктів соціальної сфери»</p> <p>719 «Інші доходи операційної діяльності»</p>	<p>940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»</p> <p>941 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»</p> <p>942 «Собівартість реалізованих інших оборотних активів та послуг»</p> <p>943 «Витрати на дослідження і розробки»</p> <p>944 «Втрати від операційної курсової різниці»</p> <p>945 «Визнані штрафи, пені, неустойки»</p> <p>946 «Нестачі, втрати від псування цінностей та знецінення запасів»</p> <p>947 «Сумнівні та безнадійні борги»</p> <p>948 «Витрати об'єктів соціальної сфери»</p> <p>949 «Інші витрати операційної діяльності»</p>

**Класифікація субрахунків третього порядку рахунку 70 «Дохід від реалізації»**

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	7011 «Дохід від реалізації готової продукції»
7012 «Дохід від реалізації готової продукції за дисконтними картками»	
7013 «Дохід від реалізації готової продукції зі знижками»	
7014 «Дохід від реалізації готової продукції у період розпродажу»	
7015 «Дохід від реалізації готової продукції за іншими заходами впливу на обсяги продажу продукції»	
702 «Дохід від реалізації товарів»	7021 «Дохід від реалізації товарів»
7022 «Дохід від реалізації товарів за дисконтними картками»	
7023 «Дохід від реалізації товарів зі знижками»	
7024 «Дохід від реалізації товарів у період розпродажу»	
7025 «Дохід від реалізації товарів за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів»	
704 «Вирахування з доходу»	7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»
7042 «Сума знижок, наданих покупцям»	
7043 «Інші вирахування з доходу»	



**Рис. Завдання аудиту доходів і витрат операційної діяльності**

Рекомендовані питання аудитора для тестування системи  
внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку витрат і  
доходів операційної діяльності

1. Чи відповідає визнання доходів П(с)БО № 15 і витрат П(с)БО 16?
2. Ким затверджуються прайси (прейскуранти)? Керівником?
3. Наявність затверджених прейскурантів.
4. Особи, які дають дозвіл на реалізацію продукції (робіт, послуг): керівник?
5. Особи, які розробляють і затверджують цінову політику: державні органи?
6. Хто приймає рішення про реалізацію продукції (робіт, послуг) пов'язаним особам: керівник?
7. Чи були виявлені випадки реалізації продукції без документів на відвантаження?
8. Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?
9. Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?
10. Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?
11. Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції, зміни складу і змісту калькуляційних статей?
12. Чи були у звітному періоді зміни об'єктів обліку витрат?
13. Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат?
14. Чи були у звітному періоді зміни у відображенні незавершеного виробництва?
15. Чи були у звітному періоді суттєві зміни номенклатури виробленої продукції?
16. Чи були у звітному періоді суттєві зміни технології виробництва продукції на підприємстві?
17. Чи ведеться аналітичний облік реалізації продукції (робіт, послуг) і визначення доходів за бартерними угодами?
18. Чи ведеться окремо облік різних видів доходів: відомості, картки; інше?
19. Чи ведуться книги реєстрації замовлень на продаж готової продукції?
20. Чи відвантажувалася продукція пов'язаним особам?
21. Чи відвантажувалася продукція за бартерним контрактом?
22. Чи є відповідальні особи за повноту і своєчасність відвантаження товарів (робіт, послуг)?
23. Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?
24. Чи звіряються дані аналітичного обліку з формування доходів: з журналами-ордерами; з Головною книгою?
25. Чи звіряються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і документами на відвантаження продукції?
26. Чи здійснюються перевірки визнання доходів згідно з П(с)БО?
27. Чи перевірялися критерії визнання доходів згідно з класифікацією доходів?
28. Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація продукції (робіт, послуг) боржникам?
29. Чи укладаються договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації робіт (послуг)?

**Рис. Тестові питання аудитора для перевірки правильності організації обліку витрат і доходів операційної діяльності**

## Додаток Ц

### Тест системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку витрат і доходів операційної діяльності

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			Оцінка системи ВК
		так	ні	інф. відсутня	
1.	Чи ведеться окремо облік різних видів доходів: відомості; картки; інше?				
2.	Чи є відповідальні особи за повноту і своєчасність відвантаження товарів (робіт, послуг)?				
3.	Особи, які розробляють і затверджують цінову політику: керівник.				
4.	Чи укладаються договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації робіт (послуг)?				
5.	Особи, які дають дозвіл на реалізацію продукції (робіт, послуг): керівник.				
6.	Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація продукції (робіт, послуг) боржникам?				
7.	Хто приймає рішення про реалізацію продукції (робіт, послуг) пов'язаним особам: керівник				
8.	Чи звіряються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і документами на відвантаження продукції (товарів)?				
9.	Чи звіряються дані аналітичного обліку з формування доходів: з журналами-ордерами; з Головною книгою?				
10.	Чи ведеться аналітичний облік реалізації продукції (робіт, послуг) і визначення доходів за бартерними угодами?				
11.	Чи відповідає визнання доходів П(с)БО № 15: чи проінформовано покупця про суттєві ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованою продукцією; сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; чи є впевненість, що в результаті операції відбудеться зростання економічних вигод підприємства; витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені?				
12.	Чи ведуться книги реєстрації замовлень на продаж готової продукції (товарів)?				
13.	Наявність затверджених преїскурантів.				
14.	Ким затверджуються прайси (преїскуранти)? Керівником				
15.	Чи були виявлені випадки реалізації продукції (товарів) без документів на відвантаження?				
16.	Чи відвантажувалася продукція (товари) пов'язаним особам?				
17.	Чи відвантажувалася продукція (товари) за бартерним контрактом?				
18.	Чи здійснюються перевірки визнання доходів згідно з П(с)БО 12, 14?				
19.	Чи перевірялися критерії визнання доходів згідно з класифікацією доходів?				

## Додаток Ш

## Таблиця

**Методика аудиту доходів та витрат операційної діяльності за етапами перевірки**

<b>Назва етапу</b>	<b>Сутність етапу</b>	<b>Методи</b>
<b>Організаційний</b>	Вивчення клієнта: галузь, структура, діяльність підприємства, організація бухгалтерії, аналіз попередніх висновків аудиторів, власної спроможності перевірки	<i>Інспектування при дослідженні установчих документів, звітності, облікової політики, аналітичні процедури при оцінці загальногалузевої практики</i>
<b>Підготовчий</b>	Створення аудиторської групи, визначення потреби в експертах, формування плану та програми перевірки	<i>Інспектування документів підприємства, зокрема, внутрішніх нормативних, для прийняття рішення щодо залучення експертів при зменшенні невизначеності з окремих облікових ділянок (наприклад, залучення оцінювача для оцінки ринкової вартості майна) і наступний аналіз інформації</i>
<b>Технологічний</b>	Застосування аудиторських процедур відповідно до програми перевірки для отримання аудиторських доказів	<i>Повторне виконання при перевірці дотримання облікової політики щодо обліку доходів і витрат, визначення фінансових результатів. Повторне обчислення, напр., при перевірці правильності розрахунку суми ТЗВ, Запит щодо поточення величини фінансових витрат за позиками. Аналітичні процедури – для звіряння залишків і оборотів за витратними та дохідними рахунками звітного та попередніх періодів, виявлення суттєвих або несподіваних відхилень, і як наслідок, аналіз та пошук їх причин</i>
<b>Заключний</b>	Формування та надання інформації замовнику, складання аудиторського звіту та висновку	<i>Аналітичні процедури при аналітичному огляді аудиторської документації, узагальненні відхилень та їх причин</i>

## Додаток Ш

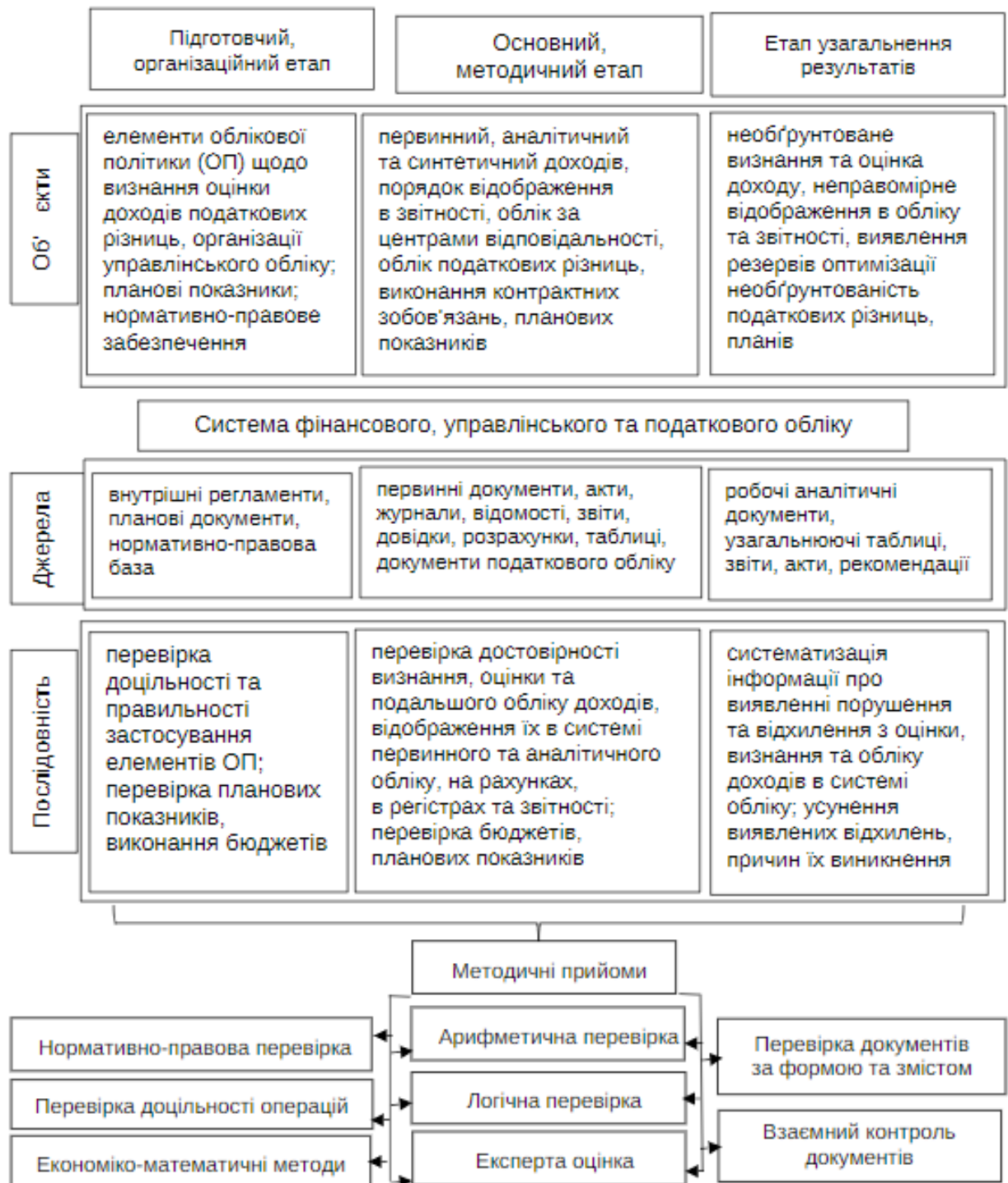
## Таблиця

## Порядок організації проведення внутрішнього аудиту

Етапи робіт	Зміст робіт	Джерела інформації	Робочі документи
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Інформаційне забезпечення перевірки	Визначення переліку документів правового, економічного, організаційно-технологічного та організаційного забезпечення	Законодавчі і нормативні акти, рекомендації, внутрішні положення, стандарти тощо	Можливість швидкого пошуку необхідного нормативного документу (дискета, реєстр тощо)
Складання плану перевірки	Отримання необхідної інформації по завданнях з перевірки. Складання календарного графіку робіт і розподілу обов'язків	Документи, звітність, Наказ про облікову політику, інформація про організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	Встановлення складу робочих документів (робочий зошит, бланки тестів, опитувальники)
Процес перевірки	Визначення способів виконання роботи по кожному завданню. Отримання необхідної інформації та її систематизація	Первинна документація, облікові реєстри, Головна книга, фінансова звітність	Запис виявлених відхилень, порушень, зловживань у робочому зошиті
Обговорення Попередні висновки і пропозиції	Надання попередніх висновків і пропозицій. Отримання додаткової інформації, якщо виникла потреба в нових даних для обґрунтування висновків	Інформація, отримана в ході перевірки. Робочі записи аудитора	Аудиторські записи, що вимагають додаткової інформації. Обґрунтування пропозицій, рекомендацій та висновків. Пропозиції та зауваження аудитора
Підготовка звіту (висновку) та пропозицій аудитора	Систематизація аудиторських записів за завданнями, формулювання узагальнюючих висновків. Виділення основних позицій достовірності (обґрунтованості) загального та окремих висновків	Аудиторські записи, протокол обговорення попередніх висновків	Звіт (висновок) про результати аудиторської перевірки, довідка до висновку, підписана аудитором та посадовими особами, діяльність яких перевірялась
Впровадження Рішення, пропозиції за результатами перевірки	Підготовка проекту наказу та розпоряджень, щодо усунення порушень та відхилень, виявлених перевіркою	Звіт (висновок) аудитора про результати перевірки	Накази та розпорядження керівництва, прийняті за результатами перевірки



## Додаток Ю



**Рис. Методика внутрішнього аудиту витрат і доходів підприємства від операційної діяльності.**