

МУСІЄНКО ЮЛІЯ ЮРІЇВНА

Допускається до захисту:

Завідувач кафедри: Обліку аналізу та аудиту

Професор

Є.Є. Іонін

«____» _____ 2022 р.

**ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ
ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Кваліфікаційна (магістерська) робота

Керівник:

Л.Л. Гевлич, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту,
канд. екон. наук, доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____

Голова ЕК: _____

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ.....	9
1.1 Еволюція поняття та принципи організації обліку доходів і витрат	9
1.2 Нормативне регулювання визнання доходів і витрат та їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	17
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	26
2.1 Доходи та витрати як складова облікової політики вітчизняного торгівельного підприємства.....	26
2.2 Організація обліку доходів і витрат сучасного підприємства	31
2.3. Внутрішньогосподарський контроль доходів та витрат як складова облікової системи підприємства.....	41
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ.....	48
3.1 Аналіз доходів і витрат торговельного підприємства	48
3.2 Проблемні моменти організації і методики аудиту доходів і витрат	58
ВИСНОВКИ	67
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	71
ДОДАТКИ	79

АНОТАЦІЯ

Мусієнко Ю. Ю. Теорія і практика обліку і аудиту доходів і витрат торговельного підприємства. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний імені Василя Стуса. Вінниця, 2022.

У магістерській роботі досліджено теорію, методика та практику обліку й аудиту доходів і витрат вітчизняного торговельного підприємства, ідентифіковано проблеми і запропоновано шляхи їх вирішення.

Результатами написання магістерської роботи стали розроблені методичні підходи щодо удосконалення нормативного регулювання втрат підприємств та адаптації організації аудиту в умовах воєнного стану в Україні. Практичні результати полягають у розроблених пропозиціях оптимізації облікової та контрольної систем ТОВ «ВІСТ ГРУП», зокрема, поглиблення аналітики для субрахунків обліку доходів, коригування Наказу про облікову політику підприємства, використання електронних платформ ВЧАСНО та EDI-N, створення відділу внутрішнього аудиту.

Ключові слова: доходи, витрати, облік, аналіз, аудит, торговельне підприємство.

Табл. 12. Рис. 27. Бібліограф.: 66 найм.

SUMMARY

Musiienko Yu. Yu. Theory and practice of accounting and audit of income and expenses of a trading enterprise. Specialty 071 Accounting and Taxation. Educational program «Accounting and Taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University. Vinnytsia, 2022.

In the master's thesis, the theory, methodology and practice of accounting and audit of revenues and expenses of a domestic trading enterprise were investigated, problems were identified and ways of solving them were proposed.

The results of writing the master's thesis became the development of methodical approaches to the improvement of the regulatory regulation of enterprise losses and the adaptation of the audit organization in the conditions of martial law in Ukraine. The practical results consist of developed proposals for optimizing the accounting and control systems of VIST GROUP LLC, in particular, deepening analytics for revenue accounting sub-accounts, adjusting the Order on the accounting policy of the enterprise, using VCHASNO and EDI-N electronic platforms, creating an internal audit department.

Keywords: income, expenses, accounting, analysis, audit, trading company.

Table 12. Fig. 27. Bibliography: 66 names.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Основним завданням діяльності більшості підприємств в усьому світі є максимізація прибутку. Інвестиційна привабливість суб'єкта господарювання напряму пов'язана із особливостями відображення інформації про доходи та витрати в його звітності при дотриманні нормативних вимог щодо формування показників. Цього можна досягнути лише при правильній організації облікової системи підприємства, систематичному аналізі його діяльності, зокрема категорій доходів і витрат, ефективній системі внутрішнього контролю та, як мінімум, щорічному аудиту фінансової звітності.

Кожна галузь економіки має свої особливості вирішення облікових проблем, які слід враховувати при організації системи управління. Це обумовлює необхідність дослідження галузевих аспектів нормативного регулювання, методики та практики обліку. Прикладом динамічних змін умов ведення діяльності та її облікового відображення може бути дозволений під час воєнного стану перехід товариств на 3 групу спрощеного оподаткування, яким скористалось багато підприємців. Тому актуалізація досліджень регулювання, теорії та практики обліку, контролю та управління доходів і витрат вітчизняних підприємств є необхідним моментом ідентифікації проблем практичного менеджменту з точки зору їх наступного вирішення.

Отже, актуальність теми дослідження полягає в науковій та практичній потребі формування сучасного погляду щодо сутності, класифікації доходів і витрат вітчизняних торговельних підприємств, удосконалення методів їх обліку та контролю з точки зору виявлення та вирішення практичних проблем.

Метою написання магістерської роботи є узагальнення теоретичних та практичних аспектів обліку й аудиту доходів та витрат вітчизняного торговельного підприємства, виділення проблемних моментів та розробка шляхів їх вирішення.

Відповідно до поставленої мети необхідно вирішити такі **завдання**:

- вивчити економічну сутність понять «доходи» і «витрати», їх класифікацію;
- проаналізувати нормативне регулювання обліку та аудиту доходів і витрат торговельного підприємства;
- встановити роль доходів та витрат як елементів облікової політики підприємства;
- дослідити процес відображення інформації про доходи і витрати в обліковій системі вітчизняного торговельного підприємства;
- ідентифікувати особливості використання ІТ-технологій при веденні обліку доходів та витрат;
- проаналізувати доходи та витрати базового торговельного підприємства з точки зору оцінки його управлінської ефективності;
- охарактеризувати організацію внутрішнього та незалежного аудиторського контролю доходів і витрат;
- надати пропозиції щодо вирішення ідентифікованих проблем.

Об'єктом дослідження виступають доходи та витрати вітчизняного торговельного підприємства, **предметом дослідження** – теоретичні та практичні питання організації бухгалтерського обліку, аналізу діяльності, системи внутрішнього контролю та аудиту доходів і витрат підприємства.

Під час написання роботи були використані такі **методи**: критичний аналіз джерел інформації: вітчизняних та міжнародних нормативно-правових актів і наукових праць, методи синтезу, аналізу, формалізації, методи моделювання, прогнозування, кластерного аналізу, аналізу господарської діяльності.

Інформаційною базою при написанні магістерської роботи стали: українські та міжнародні нормативні документи в сфері обліку та аудиту, зокрема, НП(С)БО, МСБО, Концептуальна основа фінансової звітності, МСФЗ, закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» тощо, наукові дослідження вітчизняних вчених, дані бухгалтерського обліку, автоматизованих продуктів та фінансової звітності ТОВ «ВІСТ ГРУП».

Теоретичне значення одержаних результатів полягає у розробці конкретних підходів щодо удосконалення обліку, внутрішнього контролю та аудиту доходів і витрат торговельного підприємства, **практичне** – у розробці пропозицій оптимізації систем обліку та внутрішньогосподарського контролю ТОВ «ВІСТ ГРУП», зокрема:

- поглиблення аналітики для субрахунків: 702 «Дохід від реалізованих товарів», 704 «Вирахування з доходу», 79 «Фінансові результати»;
- коригування Наказу про облікову політику підприємства;
- проведення модернізації програмного продукту BSI, а також використання електронних платформ ВЧАСНО та EDI-N;
- рекомендація побудови ефективної моделі мінімізації витрат;
- пропозиція створення відділу внутрішнього аудиту, використання розроблених шаблонів тесту оцінки СВК, програми аудиту доходів і витрат, положення про створення служби внутрішнього контролю.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження оприлюднено при написанні:

- тез «Облік доходів та витрат вітчизняних підприємств внаслідок воєнного стану» в рамках участі у XXII Всеукраїнської наукової конференції студентів «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці, яка відбулася 18 квітня 2022 року в м. Вінниця;
- статті «Поняття та класифікація доходів та витрат як основа організації і управління» у Віснику студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса, 2022 р.

Положення, які виносяться на захист. Наукова новизна полягає в розробці конкретних методичних підходів щодо удосконалення обліку, внутрішньогосподарського та незалежного аудиторського контролю доходів та витрат вітчизняних торговельних підприємств, зокрема:

- схеми нормативно-правового регулювання обліку доходів та витрат вітчизняних торговельних підприємств;

- анкети експертної оцінки наказу про облікову політику вітчизняного торговельного підприємства;
- робочих документів аудитора – тесту оцінки системи внутрішнього контролю, програми аудиту доходів та витрат.

Структура роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних посилань та додатків. Основний зміст роботи викладено на сімдесяти сторінках друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць, 27 рисунків та 6 додатків. Список використаних джерел складається із 66 найменувань.



РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ

1.1 Еволюція поняття та принципи організації обліку доходів і витрат

В системі управління поняття доходів і витрат відіграють вирішальну роль, адже напряду впливають на фінансовий результат підприємства, його фінансовий стан, а відповідно, і конкурентну позицію на вітчизняних і світових ринках. Для ефективної організації обліку доходів і витрат на підприємстві слід поглиблено вивчити формування їх сутності як економічної категорії у науковій дискусії та вітчизняних і закордонних облікових регламентах.

Як свідчить історія економічної думки, дефініції доходів і витрат були масштабним дискусійним питанням ще за часів економічних шкіл (див. табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Тракткування економічної сутності поняття «дохід» різними економічними школами [1,2,3]

Економічна школа	Визначення сутності «доходу»
Класична	Вигода проявляється не лише на стадії виробництва продукції завдяки скороченню витрат, а й у процесі обміну товарами, що веде до збільшення обсягу продажів. Представники даної школи констатують, що будь-яка суспільно корисна праця може сприяти зростанню доходу
Маржиналістська	Формування доходу розглядається з боку попиту, через відношення людини до речі, що розкривається в плані особистого споживання й обміну. На дохід впливають особисті інтереси виробника і споживачів товарів, робіт і послуг
Неокласична маржиналістська	Акцент на теорії доходів з боку розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Не визнається теорія попередників-класиків
Кейнсіанська	Констатує, що додатковим джерелом доходу є мотиви поведінки індивідів
Неокласична	Дж. Кларк сформулював закон природного розподілу: «Кожному фактору – певна частка в продукті й кожному – відповідна винагорода». За його словами, дохід кожного фактору пропорційний кількості й вартості його граничного продукту
Марксистська	Тлумачення доходів будується на теорії трудової доданої вартості, згідно якої джерелом доходу є праця. У створенні нової вартості бере участь тільки один фактор – робітник, власник робочої сили. Інші види доходів є лише результатом неоплаченої праці робітників

Яскравий представник класичної економічної школи – А. Сміт у своїй

праці «Добробут націй» дослідив та визначив причини добробуту і надав такі визначення поняття «дохід»:

- дохід, одержуваний з капіталу особою, яка особисто вкладає його в діло, є прибутком;
- дохід, який отримано від праці, є заробітною платою;
- дохід, що повністю одержується із землі, є рентою [3].

Іншої думки маржиналіст І. Фішер, який висвітлює єдність всіх доходів через співвідношення у вартісному вимірі послуг і капіталу, зокрема: земля і праця є особливим видом капіталу, а рента та заробітна плата – відсоток на нього.

Представники неокласичної школи – С. Британ, Л. Мизес, Ф. Хайек, розглядаючи проблеми формування й розподілу доходу, опираються на гіпотезу про раціональне поведіння особистості, що націлено на досягнення максимальних результатів при відомих цілях і обмеженнях. В даному контексті цілі представлені: в індивідів – задоволення потреб, у підприємців – прибуток. Їх повна реалізація неможлива через обмеженість ресурсів [2].

Засновник останньої економічної школи К. Маркс вважав, що розвиток капіталізму призведе до зменшення значення земельної ренти як джерела доходу, що залишить два джерела його утворення – прибуток і заробітна плата [5].

Досліджуючи табл. 1.1, можна стверджувати, що трактування економічних шкіл поняття доходу певною мірою переплітаються одна з одною, хтось спростовує теорію попередника, а хтось доповнює, досягнення кожної школи варто взяти до уваги. Разом з тим важливим є сучасне трактування сутності доходу, який все частіше синонімізують з поняттям «дохід підприємства». Сучасне тлумачення сутності доходу науковцями та нормативними документами представлено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Визначення поняття «дохід» вітчизняними науковцями [1,3,4,5]

Науковці	визначення дефініції
Сопко В.В., Завгородній В.П.	валове надходження економічної вигоди протягом звітного періоду, виникає в процесі операційної діяльності підприємства
Блонська В.І.	надходження, одержані в результаті господарської діяльності підприємства за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок процесу використання залучених для цього ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику
Крупка М.І., Острроверх П.І., Реверчук С.К.	певна сума грошей, яка надходить від продажу фірмою певної кількості товарів і послуг
Кірейцев Г. Г.	чистий дохід (виручка) від реалізації продукції.
Беляєв О.О., Белело А.С.	сукупність економічного та нормального прибутку (економічний прибуток – різниця між загальною виручкою підприємства і загальною сумою витрат, нормальний прибуток – мінімальний дохід підприємця, необхідний для залучення й утримання відповідного ресурсу в даному виробничому процесі (орендна плата, яку можна було б отримати тощо)
Бутинець Ф.Ф.	потік грошових коштів та інших надходжень за певний період часу, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг
Камінська Т.Г.	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
Болтянська Л.О., Андреева Л.О., Лисак О.І.	фінансові ресурси, які формуються в результаті виробництва та реалізації товарів, забезпечують кругообіг основного та оборотного капіталу
Рогожин П.С. Гойко А.Ф.	форма чистого прибутку підприємства, включаючи оплату праці та прибуток

Аналізуючи табл. 1.2 можна побачити, що науковці поділились на два табори: в першому розглядають поняття «дохід» та «виручка» як тотожні, в другому враховують, що дохід впливає на результат діяльності підприємства, (див. рис. 1.1).

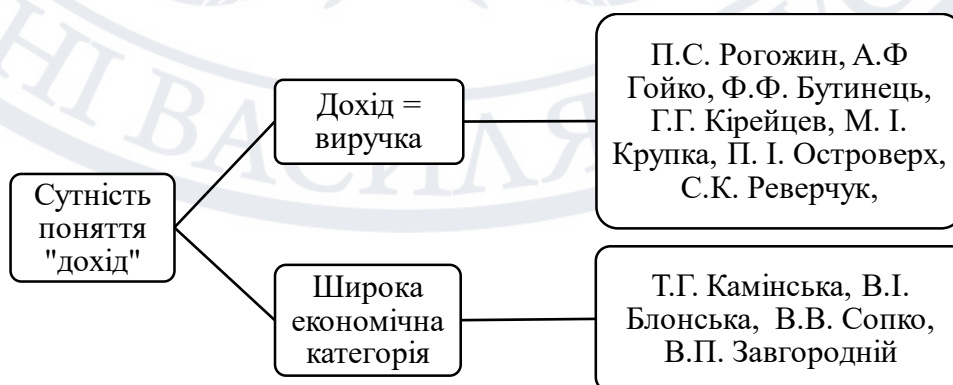


Рисунок 1.1 – Погляди вітчизняних науковців на сутність поняття «дохід»

[5]

Визначено, що з-поміж українських науковців відсутня єдина думка щодо тлумачення поняття доходу, що є негативним моментом організації ефективного управління суб'єктами господарювання.

Поняття доходу регламентується і у нормативних документах, як національних так і міжнародних, як основа організації обліку (див. рис. 1.1).



Рисунок 1.2 – Тлумачення змісту «доходу» згідно нормативними актами [6,7]

Так, в Україні визнання, класифікація та оцінка доходів регламентуються НП(С)БО 15 «Дохід», який передбачає, що доходи покривають витрати, які понесені у зв'язку з отриманням цих доходів та одночасно з ними й зобов'язання, та збільшують капітал. У свою чергу МСБО 18 «Дохід» робить акцент не лише на надходженні активів, а й на підвищенні їхньої вартості, що є більш логічним. Вказана розбіжність впливає на методику відображення господарських операцій, що пов'язані із доходами підприємств, при веденні обліку за національними та міжнародними стандартами [8,9].

Розглянемо еволюцію поняття «витрати» у науковій думці та нормативних документах. Потужними фундаторами даного поняття були представники економічних шкіл, представлені у табл. 1.3. При цьому можна виділити два підходи визначення «витрат»: 1) трактовка поняття «витрат» із розуміння господарського життя підприємства в контексті трудової теорії вартості, що

висвітлює взаємодію в процесі виробництва трьох факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з подальшою інтерпретацією поняття вартості, її складових тощо; 2) ресурсний підхід, що передбачає обмеженість ресурсів і альтернативних варіантів їх застосування, і розглядає витрати як складову ціни, що формується на основі зміни попиту і пропозиції» [10].

Таблиця 1.3 – Еволюція сутності поняття «витрати» [10,11,12]

Теорії	Сутність теорії
Теорія абсолютних переваг/витрат В. Петті, П. Буагільбера, А. Сміта Д. Рікардо	Величина вартості визначається затратами праці на виробництво продукції (за А. Смітом – заробітна плата робітникам, прибуток та рента; за Д. Рікардо – заробітна плата, прибуток та витрачені засоби виробництва). Витрати – середні суспільні затрати на одиницю продукції
Теорія трудової вартості (ресурсності) К. Маркса, Т. Мальтуса	Витрати за Марксом ґрунтуються на категоріях: <i>витрати виробництва</i> – видатки на виробництво, які понесе підприємство задля створення товарів і наступного отримання прибутку; <i>витрати обігу</i> – витрати, що пов'язані з процесом реалізації товарів (на упаковку, сортування, транспортування тощо). За Т. Мальтусом до витрат виробництва слід включати прибуток на авансований капітал, витрати живої та уречевленої праці
Теорія цін А. Маршалла, П. Самуельсона	Ціна товару визначається попитом та пропозицією, в короткостроковій перспективі попит формує ціну на основі граничної корисності, а пропозиція – на основі витрат виробництва. Витрати – це витрачена на виробництво товарів праця, вкладений капітал та земля, яка використовується в процесі виробництва.

Сутність категорії «витрати» продовжують досліджувати вітчизняні науковці, погляди яких представлені в табл. 1.4.

Таблиця 1.4 – Тлумачення поняття «витрати» вітчизняними науковцями [13,14]

Автори	Ключова особливість
Бутинець Ф.Ф., Андрющенко Н.С., Пушкар М.С., Волкова І.А., Якименко С.І., Грещак М.Г., Остапчук Т.П., Янчева Л.М., Давидович І.С., Скрипник М.І., Ткаченко Н.М., Задорожна Н.В., Реслер М.В.	Витрати розглядаються як використання ресурсів
Бланк І.А., Бутинець Ф.Ф., Гура Н.О., Грещак М.Г., Коцюба О.С., Павлишенко М., Крушельницька О.В., Мельник Л.Г., Корінцева О. І., Нападовська Л.В., Клишко В.П., Реслер М.В.	Витрати представляють у грошовій формі
Прохар Н.В., Кулішов В.В., Цаль-Цалко Ю.С., Нападовська Л.В.	Витрати – це вибуття активів або збільшення зобов'язань, зменшення власного капіталу

Регламентация визначення витрат у вітчизняному і міжнародному

законодавстві представлена на рис. 1.3.

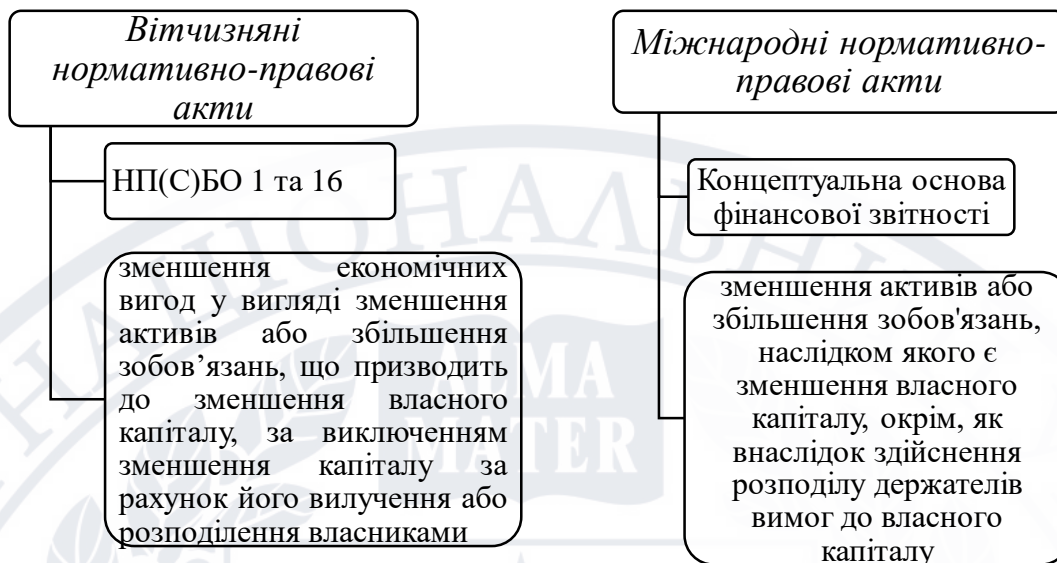


Рисунок 1.3 – Тлумачення змісту «витрати» згідно нормативними актами [7, 15, 16]

За результатами дослідження відмічено як позитивний аспект те, що сутність поняття «витрати» у міжнародному та вітчизняному законодавстві ідентична, що дозволяє вітчизняним підприємствам, що формують звітність за міжнародними стандартами, використовувати вітчизняне розуміння даної категорії. Проте відсутність повного консенсусу у дослідженнях вітчизняних науковців та законодавстві є негативною тенденцією, бо заважає використанню наукових досягнень в практиці менеджменту.

Визначена сутність категорій доходів та витрат знаходить своє практичне втілення при організації їх обліку на суб'єктах господарювання. Обов'язковим при цьому є дотримання принципів обліку, зазначених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (див. рис. 1.4), основоположним з яких для обліку доходів та витрат є принцип нарахування [17].

Із сукупного поняття «дохід підприємства» доцільно виокремити сутність конкретного – «доходу торгового підприємства».

Загальний дохід торгового підприємства – це сума виручки, яка надійшла підприємству від продажу товарів. На рисунку 1.5 представлено схему показників, які впливають із загального доходу [18].

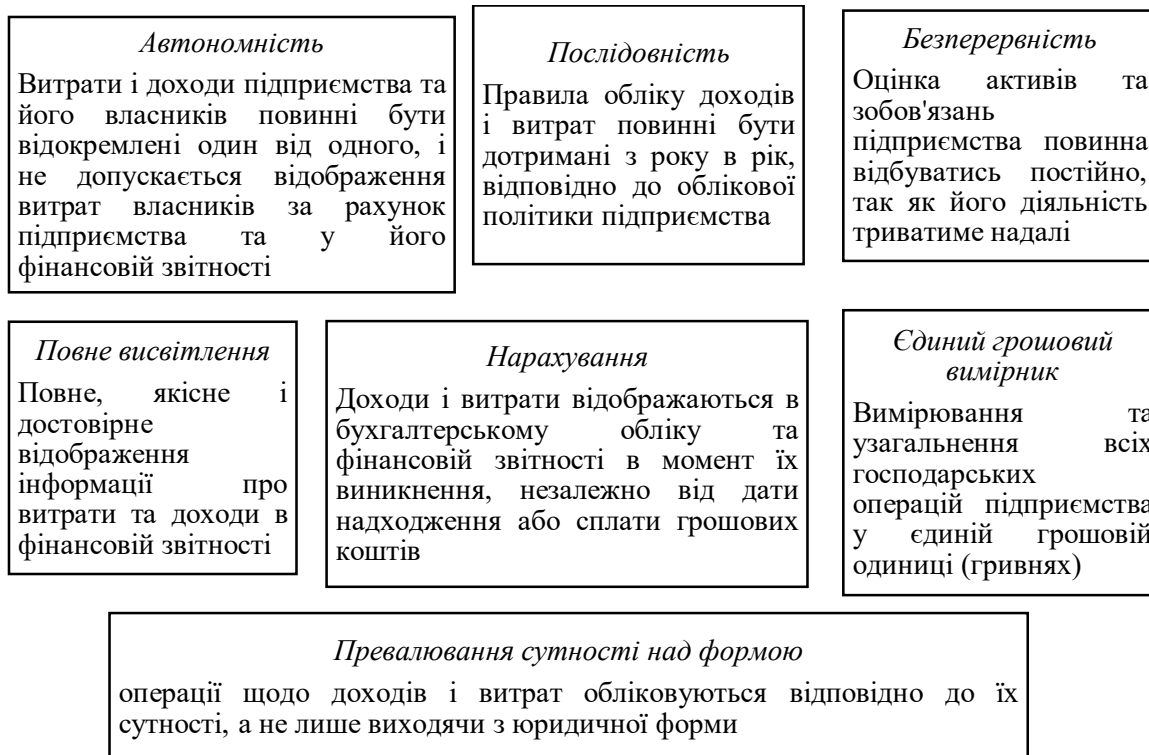


Рисунок 1.4 – Принципи організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві [17]

Показник чистого доходу в торговій сфері ототожнюється з поняттям «прибуток підприємства», інакше кажучи з частиною виручки, що залишається за мінусом всіх витрат, які підуть на виробничу і комерційну діяльність підприємства.

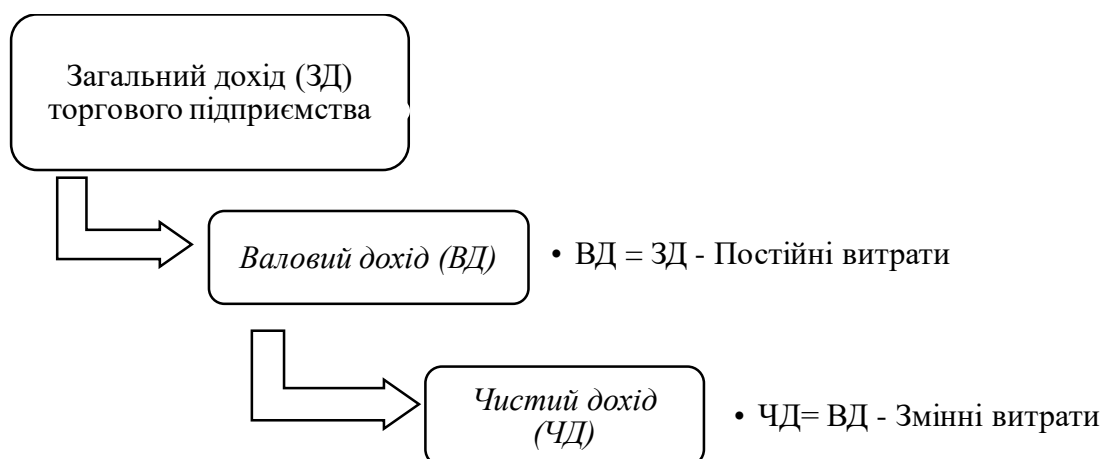


Рисунок 1.5 – Схема взаємозв'язку показників доходу [18]

Найбільш притаманним для торговельного підприємства доходом є валовий, адже у торгівлі споживча вартість не створюється, дохід від реалізації товарів представляє плату за надання торговельно-посередницької послуги (постачання товарів до споживачів), яка становить частину виручки торговельного підприємства [19].

З моменту створення та функціонування торговельного підприємства виникають витрати, які за характером появи поділяють на: поточні та довгострокові, див. рисунок 1.6.

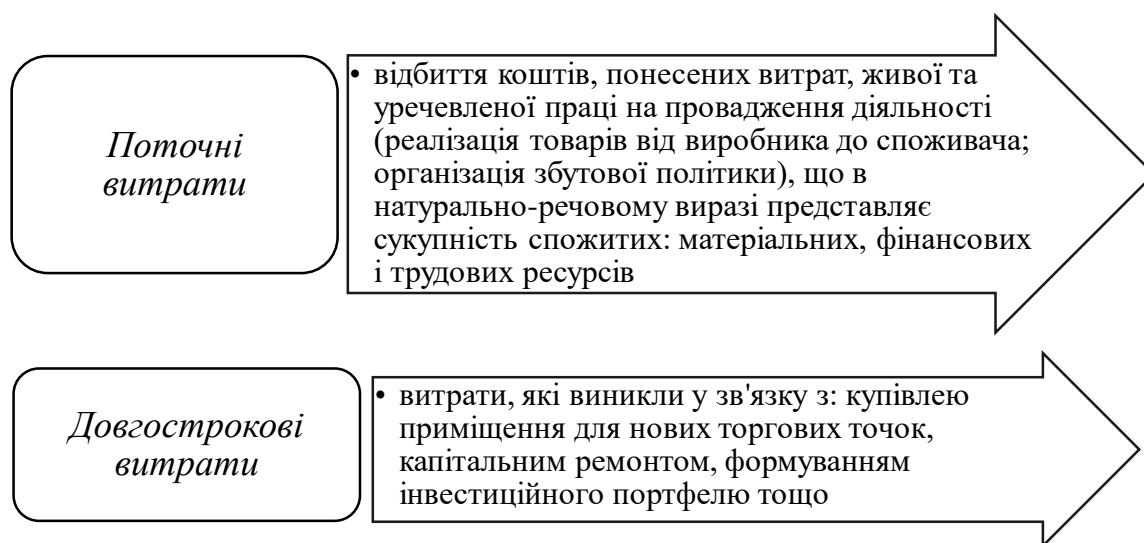


Рисунок 1.6 – Класифікація витрат торговельного підприємства [20]

Для ефективної організації бухгалтерського обліку доходи та витрати класифікують на види, представлені на рис. 1.7. Аналіз їх різновидів дозволяє зробити такі висновки:

1) основний критерій класифікації доходів вітчизняними стандартами – вид діяльності, з якого його отримують, а міжнародними – предмет отримання доходів;

2) перед вітчизняними підприємствами стає проблема вибору класифікації доходів та витрат, бо в національних і міжнародних регламентах вони суттєво відрізняються.

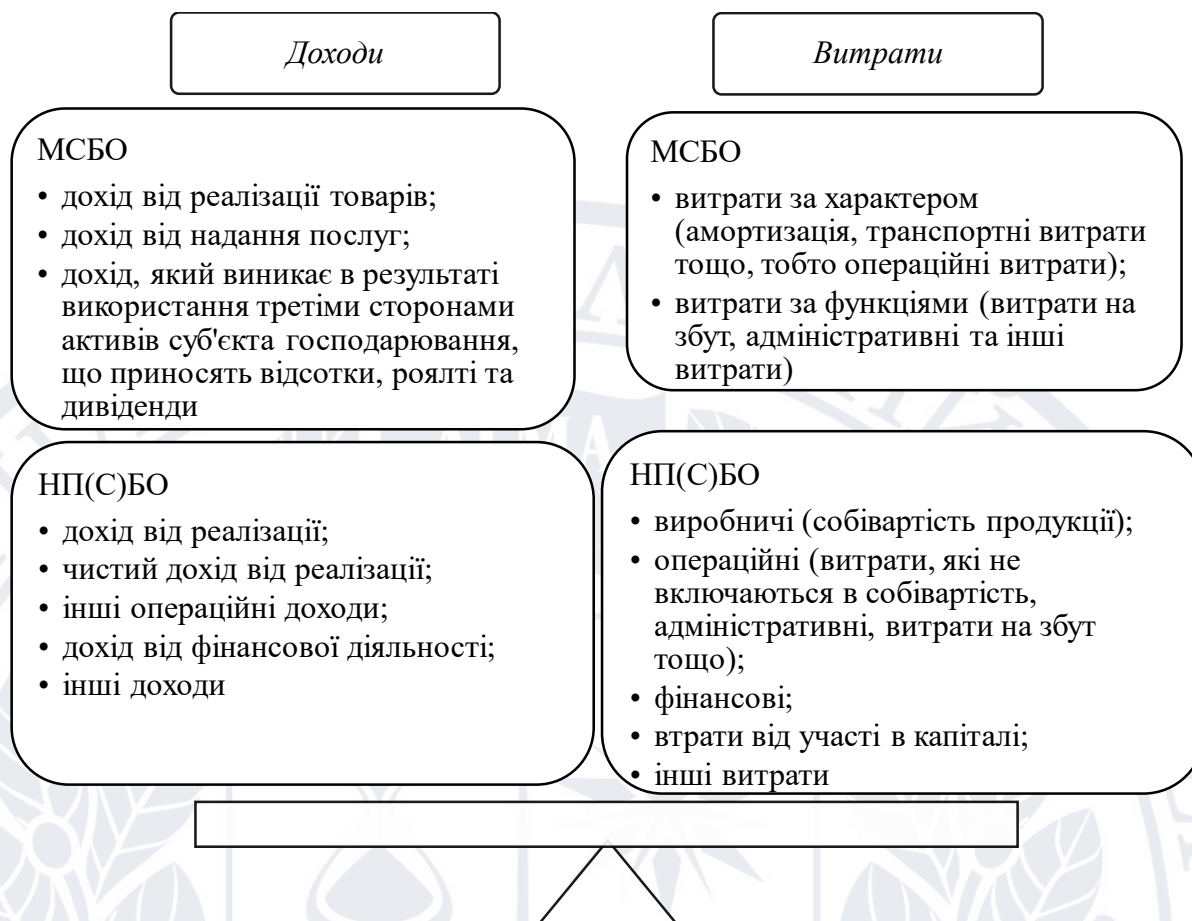


Рисунок 1.7 – Порівняльна характеристика обліку доходів та витрат за НП(С)БО та МСБО [6,7,8,16]

1.2 Нормативне регулювання визнання доходів і витрат та їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності

Будь-яка галузь та складова підприємницької діяльності підлягає регулюванню як з боку національного законодавства, міжнародного права, так і на рівні самого підприємства.

Система нормативного регулювання обліку доходів та витрат в Україні представлена чотирма рівнями, а саме:

1) законодавчий – рівень документів вищої юридичної сили законодавчої та/або виконавчої влади: законів, указів Президента України, Постанов Кабінету міністрів України;

2) нормативний – рівень основних документів, що встановлюють правила і

способи ведення обліку господарських операцій, складання і подання фінансової звітності, зокрема НП(С)БО та МСБО;

3) методичний – рівень нормативних актів (інструкцій) і методичних вказівок (рекомендацій) з питань бухгалтерського обліку, що деталізують ведення обліку за окремими обліковими ділянками чи галузями і розробляються Міністерством фінансів України, іншими центральними органами, міністерствами, органами місцевого самоврядування у межах своїх повноважень;

4) організаційний – рівень, який на основі документів попередніх рівнів передбачає створення внутрішніх нормативних документів рівня суб'єкта господарювання з урахуванням особливостей діяльності самого підприємства та його облікового циклу [9, 21].

Схема нормативного регулювання обліку та аудиту доходів та витрат підприємств представлено на рис. 1.8.

Одним із таких нормативних документів є Податковий Кодекс України, який регулює відносини, що виникають щодо справляння податку на прибуток (порядок адміністрування, ставку тощо) [22]. Наступний нормативний документ – це Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який встановлює правові засади аудиту фінансової звітності, зокрема про виявлення порушень (напр., відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом) [23].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зокрема, надає сутність понять «доходи» і «витрати», розкриває метод нарахування, за яким доходи і витрати відображаються в обліку та фінансовій звітності.

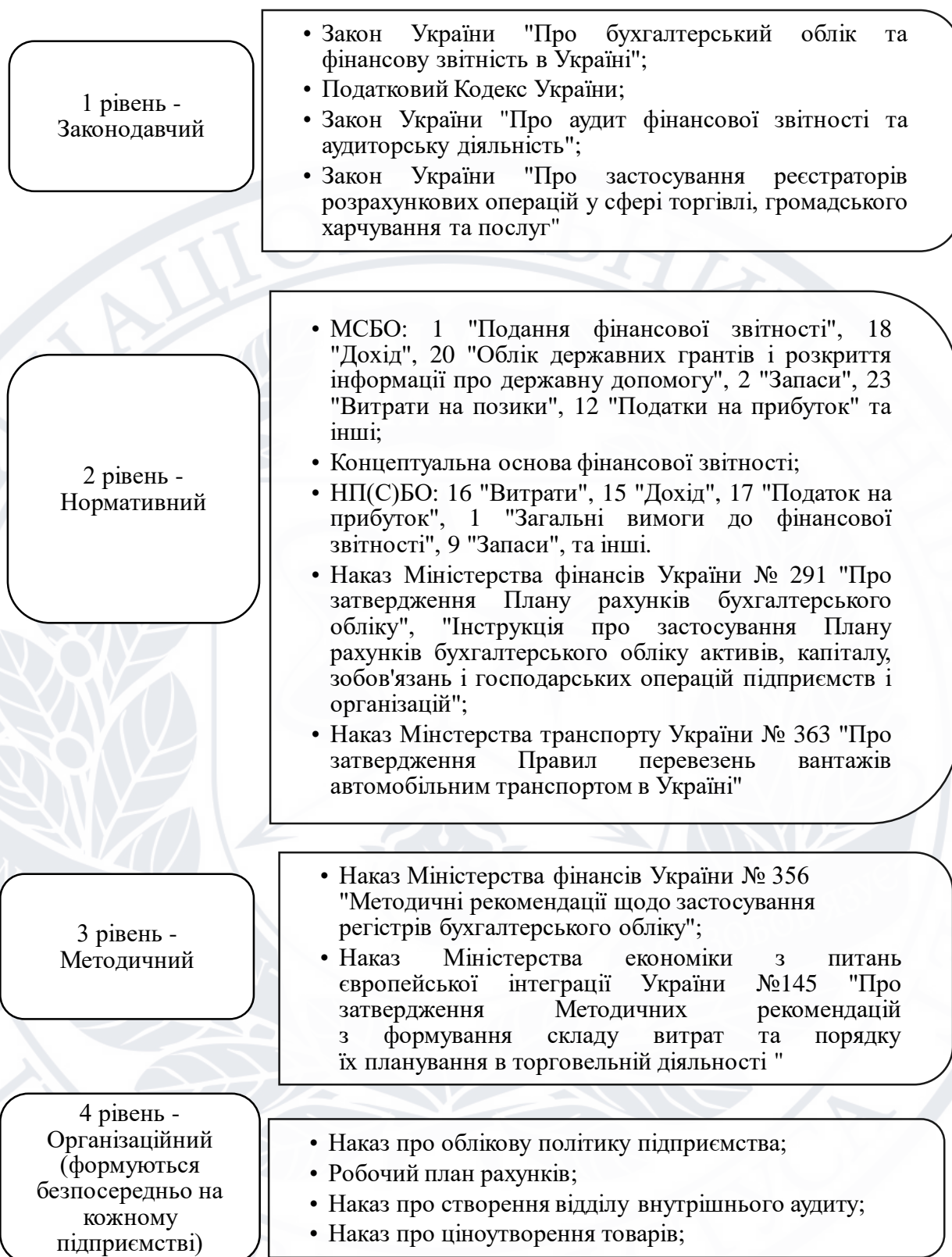


Рисунок 1.8 – Схема нормативного регулювання обліку та аудиту доходів та витрат торговельних підприємств [9,21]

Редакція закону, яка набула чинності з 01.01.2018 року, доповнена статтею 12¹ «Застосування міжнародних стандартів», яка зазначає перелік підприємств,

які повинні складати звітність, у тому числі, щодо витрат і доходів, на основі міжнародних стандартів обліку та звітності, а саме:

- публічні акціонерні товариства (ПАТ);
- суб'єкти господарювання, які становлять суспільних інтерес;
- підприємства, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- материнські підприємства груп компаній, у будові яких є суб'єкти господарювання, що становлять суспільний інтерес,
 - материнські компанії великої групи, які не належать до категорії великих підприємств;
 - підприємства, які здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [17].

Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» окреслює моменти документального оформлення операцій із роздрібного продажу товарів із застосуванням реєстру розрахункових операцій (РРО). Тобто на законодавчому рівні розроблено механізм легалізації обсягів та цін на товари, які продає підприємство. Таким чином, український бізнес виходить із тіньового продажу, а державні органи намагаються, аби торгівельні підприємства висвітлювали повну інформацію про свої доходи і як результат – збільшували суму нарахування податку на прибуток [24].

Для другого рівня нормативних документів характерним є МСБО 1 «Подання фінансової звітності», який зазначає у пункті 81, що підприємства повинні подавати усі статті доходу та витрат, визнані за період: у єдиному звіті про прибутки та збитки; або у двох звітах, а саме у першому звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (Звіт про прибутки та збитки) та в другому звіті, що починається з прибутку або збитку, й відображає компоненти іншого сукупного доходу (Звіт про сукупні доходи). І відповідно, у даному стандарті чітко зазначено статті, які повинні відображатись у таких звітах [25].

В Україні створено аналог міжнародним стандартам – національні, які розкривають методологію обліку доходів та витрат, зокрема: НП(С)БО 16

«Витрати», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та інші, які містять детальні аспекти обліку певних категорій. Досліджуючи поняття витрат, їх класифікацію та оцінку за міжнародними стандартами та Концептуальною основою встановлено, що зміст даних елементів розкривається в окремих положеннях Концептуальної основи фінансової звітності та МСБО 1, 2, 18, 23 тощо, що ускладнює розуміння та пошук, адже це трудомісткий процес. Порівняно із цим, у вітчизняному законодавстві представлено єдине положення – НП(С)БО 16 «Витрати», де зазначено поняття та класифікація, проте оцінка витрат, представляється також в окремих положеннях НП(С)БО 9 «Запаси» тощо. Розбіжності прослідковуються і в стандартах, які регламентують облік доходів [6-8, 15, 25-29].

Раніше встановлено, що трактування сутності поняття та його класифікація, згідно з національними і міжнародними стандартами – різняться. Іншим суттєвим критерієм, за яким прослідковуються певні відмінності, є оцінка доходу. МСБО 18 та НП(С)БО 15 тлумачать, що дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Але в міжнародному стандарті виступає доповнення, що оцінка доходу враховує суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання.

Тож незлагодженість виникає і в класифікації доходів, що в свою чергу може вплинути на організацію синтетичного й аналітичного обліку і в подальшому вплинути на викривлення доходів при складанні фінансової звітності.

Якщо розглядати подання інформації щодо доходів та витрат, прослідковується відмінність в поданні інформації щодо сукупного доходу. У МСБО 1 представляються альтернативи подання, а в національній практиці представлено єдиний варіант – Звіт про фінансові результати, який структурований за розділами для представлення інформації про фінансові результати та сукупний дохід, див. рис. 1.9.

Узагальнення інформації про порівняння обліку доходів та витрат за

вітчизняними і міжнародними стандартами представлено в ДОДАТКУ А.

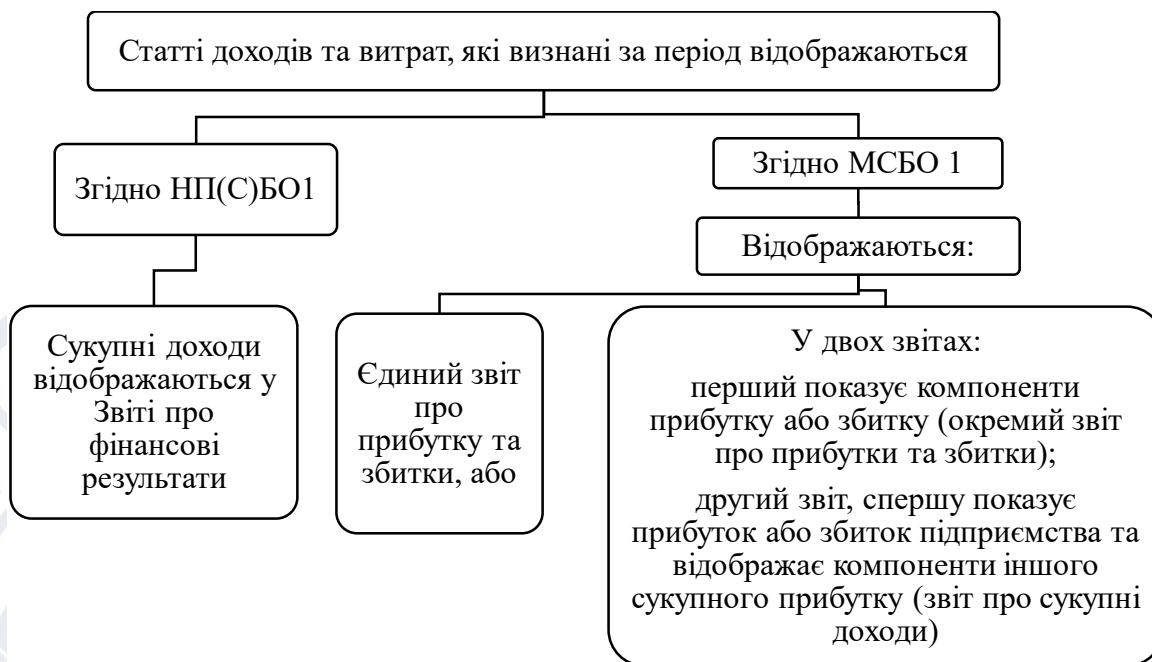


Рисунок 1.9 – Відображення інформації про інший сукупний дохід [25]

Тож в деяких аспектах НП(С)БО містить вимоги, які не виділені окремо в міжнародних стандартах, проте знаходяться в їх рамках, деякі положення з міжнародного законодавства не знайшли свого відображення у вітчизняному, що пояснюється специфікою діяльності українських підприємств.

До нормативного рівня регулювання також відносять План рахунків та Інструкцію про його застосування, які є необхідними для обліку доходів та витрат, бо встановлюють призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, забезпечують однаковість відображення відповідних операцій, нагромадження інформації, необхідної для систематичного контролю, складання звітності, визначення фінансового результату [30].

Типовою для торговельних підприємств є доставка товарів безпосередньо до покупця, тому важлива регламентація транспортного перевезення вантажу та його документальне оформлення. Основним таким регламентом є наказ Міністерства транспорту України «Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні», який визначає сутність товаро-транспортної накладної, реквізити, які вона повинна містити тощо [31].

До методичного рівня нормативних документів доцільно відносити Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, бо вони спрямовані на узагальнення облікової інформації щодо доходів та витрат і накопичення аналітичних даних про склад і рух доходів, витрат, фінансових результатів підприємства [32].

Наступний документ, який носить рекомендаційний характер – Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності. Даний документ дає вичерпний перелік груп витрат та класифікацію за статтями.

Останній рівень нормативного регулювання обліку та аудиту доходів і витрат – організаційний, який представляє собою такі документи:

- Наказ про облікову політику підприємства, дотримання якого має забезпечити: правильність віднесення доходів та витрат до відповідного звітного періоду незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат; розмежування в обліку поточних витрат та капітальних інвестицій; тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам синтетичного обліку тощо [33];
- Робочий план рахунків – дозволяє організувати на підприємстві аналітику, більш глибоко деталізувати доходи і витрати за рахунками та контролювати й аналізувати їх зміни;
- Наказ про створення відділу внутрішнього аудиту, який може забезпечити повною, неупередженою та якісною інформацією щодо обліку доходів та витрат внутрішніх користувачів – керівництво підприємства.
- Наказ про ціноутворення на підприємстві – дозволяє уникнути спекуляції цін на асортимент товарів.

Уся зібрана на підприємстві інформація про доходи і витрати накопичується на відповідних рахунках та по завершенню облікового циклу є підставою для формування фінансової звітності.

НП(С)БО 15 «Доходи» та 16 «Витрати» надають вичерпний перелік інформації, яка повинна наводитись щодо доходів та витрат у примітках до

фінансової звітності, проте не зазначено інформації при форс-мажорних випадках, які останні роки охоплюють підприємців України (пандемія коронавірусу або військові дії). Пропонуємо повернути у класифікацію витрат категорію надзвичайних, що допоможе реальній оцінці фінансового стану та результатів діяльності підприємств в умовах пандемії та воєнного стану, а також створити методичні рекомендації щодо оцінки майна, обліку та звітування вітчизняних підприємств, які частково або повністю були зруйновані під час військових дій.

Під час кризових явищ спостерігається коригування нормативних документів. Наприклад, для запуску вітчизняної економіки під час воєнного стану були внесені зміни до Податкового Кодексу України, що дозволили перехід юридичних осіб на 3 групу спрощеної системи оподаткування – 2%, з умовою, що упродовж календарного року їх дохід не перевищує 10 млрд. грн. [34].

Таким чином, облікові працівники сьогодні мають моніторити загальні та галузеві облікові регламенти, проводити їх порівняльний аналіз з міжнародними вимогами, що є доволі складною та трудомісткою справою.

Висновки до розділу 1.

При організації ефективного обліку доходів та витрат підприємства необхідним є чітке визначення сутності даних категорій та їх класифікації, виходячи з вимог законодавства та актуальних економічних процесів.

Аналіз еволюції трактування понять «доходи» і «витрати» визначними економічними школами дозволив стверджувати, що дані дефініції розвиваються і визначаються етапом економічного розвитку суспільства. На основі дослідження національних і міжнародних облікових регламентів щодо доходів та витрат констатована відмінність принципів їх класифікації, що створює проблему практичного застосування. Негативним аспектом є те, що науковці та законодавство по-різному тлумачать категорії «доходи» та «витрати», що змушує укладачів звітності приймати остаточне рішення про трактовку доходів

та витрат а також її класифікацію в управлінських цілях на вітчизняних підприємствах.

Нормативне регулювання обліку доходів та витрат охоплює низку нормативних актів, які мають різну юридичну силу та поділяються на законодавчий, нормативний, методичний та організаційний рівні.

За результатами аналізу сутності НП(С)БО 16 розроблена пропозиція повернути у класифікацію витрат категорію надзвичайних, що допоможе реальній оцінці фінансового стану та результатів діяльності підприємств в умовах пандемії та воєнного стану, а також створити методичні рекомендації щодо оцінки майна, обліку та звітування вітчизняних підприємств, які частково або повністю були зруйновані під час військових дій.

Констатовано, що відбувся запуск механізму стимуляції українського бізнесу до відновлення і функціонування в умовах воєнного стану, проте водночас стимулюється приховування доходу, аби увійти в рамки 10 млрд. гривень дозволеного спрощення. З урахуванням зупинки податкових перевірок на час військових дій можливо створення шляхів завищення витрат та заниження доходів підприємцями. Тому відновлення перевірок у відносно безпечних регіонах може розглядатися не тільки як джерело збільшення надходжень до бюджету, а і засіб відновлення однакових правил ведення бізнесу та забезпечення достовірності інформації фінансової звітності вітчизняних підприємств.

РОЗДІЛ 2

ПРАКТИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ТОРГІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Доходи та витрати як складова облікової політики вітчизняного торговельного підприємства

Функціонування підприємств у конкурентному середовищі створює актуальну проблему адаптації господарської діяльності під умови сьогодення. Вирішальною в даному питанні є облікова політика, яка висвітлює всі моменти організації обліку на підприємстві і допомагає досягнути поставленої мети через збільшення прибутку.

Юридично питання організації та регулювання бухгалтерського обліку на підприємстві закріплені в наказі про облікову політику. Даний документ розробляють на підприємстві самостійно з урахуванням особливостей його функціонування з точки зору не тільки поточної ситуації, а й господарських операцій, які плануються найближчим часом та в перспективі. Укладачам політики варто дивитись у майбутнє, аби уникнути постійного редагування наказу.

Ефективно розроблена облікова політика може суттєво впливати на подальші показники доходів і витрат. Наприклад, невірно обраний метод нарахування амортизації необоротних активів може призвести до небажаних збитків через неврахування природи економічних вигід, що генеруються за допомогою об'єкта основних засобів.

Відповідальність за організацію облікових процесів несе керівник підприємства, який має зобов'язання створити умови для правильного ведення обліку. Саме до його відповідальності відноситься і створення розпорядчого документа про облікову політику та введення його в дію.

Діяльність торговельного підприємства складається з трьох основних процесів – придбання, зберігання і реалізація товарів. Виходячи з цього, головними цілями бухгалтерського обліку в даній сфері є:

- організація контролю збереження та стану товарів (дотримання строків придатності, моніторинг зовнішнього вигляду тощо);
- своєчасне надання керівництву підприємства інформації про доходи та витрати, пов'язані з продажем товарів;
- визначення прибутку від продажів.

При формуванні облікової політики на торговельному підприємстві варто врахувати такі особливості організації обліку за об'єктами:

1. Облік товарів.

В оптовій торгівлі товари включаються до складу запасів підприємства і враховуються тільки за вартістю придбання – купівельними цінами. При цьому виділяють два способи визначення вартості товарів при вибутті:

- за фактичною собівартістю, що включає методи ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО (підприємство самостійно обирає один з методів та зазначає в обліковій політиці);
- за обліковими цінами, якщо по одній номенклатурі товару наявні декілька постачальників, ціни товарів відрізняються, а зберігання товару не розділяється (відхилення облікових цін від ринкових при цьому не повинно перевищувати 10%).

Також доцільно прописати в обліковій політиці: визначення одиниці аналітичного обліку запасів; формування торгової націнки та її облік.

2. Інвентаризація.

Інвентаризація в торгівлі є основним засобом контролю за збереженням і фіксацією різних матеріальних цінностей за певними об'єктами і відповідальними особами. Різноманітність номенклатури товарів, основних засобів тощо та у великих об'ємах – характерні особливості торговельного підприємства, тому цей метод важливо ретельно прописати в наказі про облікову політику, а саме:

- порядок і терміни проведення інвентаризації;
- особи на яких покладено обов'язки та відповідальність за проведення інвентаризації;

- відповідальність матеріально-відповідальних осіб за нестачу об'єкту обліку;
- особливості проведення інвентаризації для кожного об'єкту обліку;
- документальне і облікове відображення результатів перевірки [35].

3. Транспортні витрати.

Торговельне підприємство може обліковувати транспортно-заготівельні витрати як складову собівартості товарів або відображати окремо. В першому випадку їх враховують на субрахунку 281 – «Товари на складі», в іншому на – субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

Для визначення суми транспортно-заготівельних витрат, які відносять на реалізований товар, бухгалтерами застосовується розрахунок, який необхідно закріпити в обліковій політиці підприємства. У другому випадку транспортні витрати відносяться до витрат на реалізацію.

4. Перехід права власності на реалізовані товари.

Перехід права власності на товар має бути зазначений на дату відвантаження товару, здійснюється проведення визнання доходу та списання собівартості реалізованого товару, також важливим є правильний порядок обчислення ПДВ.

5. Форми первинної документації при реалізації товарів.

Порядок і склад пакета документів торговельного підприємства визначається в залежності від конкретної операції. Наприклад, операція з реалізації товару транзитом має свої особливості оформлення. Стандартним пакетом є: рахунок-фактура, видаткова, товаро-транспортна та податкова накладні [36].

6. Забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Оскільки вітчизняне законодавство не встановило методи визначення сум резервів згідно їх видів, суб'єкт господарювання має самостійно прописати в обліковій політиці: перелік створюваних резервів, на основі чого вони розраховуються, документальне забезпечення операцій, період виплати сум відрахування тощо. Правильно прописані моменти відображення забезпечення

майбутніх витрат і платежів дозволять зменшити ризики підприємства. Наприклад, обраний метод розрахунку забезпечень дає змогу окреслити приблизні суми, які будуть виплачені із резервів персоналу/постачальникам, що спричинить зменшення кредиторської заборгованості, або вкlastись в поставлені терміни для виплати відпусток у повному розмірі й не спричинить дефіциту коштів на підприємстві [37].

7. Амортизація.

Амортизаційна політика підприємства є важливою складовою, оскільки значно впливає на собівартість продукції/товарів, робіт, послуг. Це потребує визначення строків корисного використання кожної групи об'єктів, ліквідаційної вартості, майбутніх економічних вигід, пов'язаних з об'єктом основних засобів тощо. На основі даних показників формується думка щодо обраного методу амортизації об'єктів.

Розглянемо практичну реалізацію розробленої облікової політики на торговельному підприємстві – Наказ про облікову політику ТОВ «Віст Груп» (ДОДАТОК Б), експертну оцінку якого представлено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1– Експертна оцінка наказу про облікову політику щодо доходів та витрат ТОВ «Віст Груп»

№	Запитання	Бали (від 0 до 3)
1	2	3
1	Актуальний на даний момент наказу, враховуючи останні зміни в законодавстві	2
2	Структуризація тексту в наказі	1
3	Наявність обов'язкових реквізитів (назва документу, дата, підпис відповідальних осіб)	3
4	Опис організації бухгалтерського обліку на підприємстві	2
5	Розкриття інформації щодо робочого плану рахунків (наявність додатку)	3
6	Наявність графіку документообігу (накладних, ПКО,ВКО, платіжне доручення, розрахунково-платіжна відомість тощо)	3
7	Періодичність проведення інвентаризації активів та зобов'язань	2
8	Умови визнання доходів	1
9	Розкриття інформації про класифікацію доходів і витрат	2
10	Оцінка ступеня завершеності робіт/операції	3
11	Розкриття інформації про включення та розподіл транспортно заготівельних витрат	0

Продовження табл. 2.1.

1	2	3
12	Порядок формування резерву сумнівних боргів. Умови включення та виключення до розрахунку сум.	1
13	Способи віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних фондів, до первісної вартості або витрат звітного періоду	0
14	Порядок відображення витрат, щодо яких не вдалось отримати первинні документи	3
15	Розкриття інформації про створення резерву забезпечення на виплату відпусток працівникам під-ва	3
16	Інформація щодо встановлення межі суттєвості для окремих видів доходів і витрат	3
17	Перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат	0
18	Порядок списання палива	3
19	Розкриття інформації про нарахування заробітної плати працівникам	1
20	Висвітлення інформації про обраний метод амортизації ОЗ та доцільність його використання	3
21	Розкриття інформації про обраний метод вибуття запасів та альтернатив в умовах інфляції	1
22	Організація податкового обліку	1
Разом балів		41

Шкала оцінки:

- 0 – не відповідає критеріям, відсутні інформація;
- 1 – не розкрита повністю інформація та/або не відповідає повністю/частково нормативним вимогам;
- 2 – інформація щодо обліку доходів та витрат повністю, або частково розкрита;
- 3 – інформація розкрита повною мірою та повністю відповідає нормативним вимогам.

Згідно обраної шкали ефективним є наказ про облікову політику, що набрав від 35 балів. Відповідно, наказ, що розглядається, є ефективним (41 бал). Разом з тим за результатами аналізу констатовані такі негативні моменти, які вимагають виправлення:

- 1) наказ не структурований за розділами, що утруднює розуміння наданої інформації;
- 2) не зазначені альтернативні варіанти оцінки запасів при вибутті, не визначені форс-мажорні обставини – переоцінка запасів в умовах інфляції та можливі втрати товарів;

3) не визначена класифікація доходів та витрат, склад загальнопромислових витрат, розподіл транспортно-заготівельних витрат тощо, наявний тільки пункт про склад витрат;

4) відсутнє визначення моменту переходу права власності на товари.

Коректування наказу про облікову політику за зазначеними моментами, на наш погляд, позитивно вплине на якість інформації облікової системи підприємства.

2.2. Організація обліку доходів і витрат сучасного підприємства

З моменту створення торговельного підприємства його функціонування потребує понесення тих чи інших витрат. Загальна структура витрат підприємств торгівлі представлена на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Структура витрат сучасного торговельного підприємства [39]

Згідно класифікації витрат до поточних входять витрати обігу, які класифікують за статтями або елементами витрат. Економічні елементи витрат, на які поділяються витрати торговельного підприємства, які не є складовою

собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг, представляють собою сукупність видів економічно-однорідних затрат у грошовому вимірі, а саме: матеріальні витрати (Кт рахунку 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»), витрати на оплату праці (Кт рах. 661 «Розрахунки за заробітною платою»), відрахування на соціальні заходи (Кт рах. 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»), амортизація (Кт рах. 13 «Знос (амортизація) необоротних активів») та інші операційні витрати (Кт рах. 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» тощо).

За статтями витрат, враховуючи специфіку діяльності торговельного підприємства можна виокремити: транспортні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; витрати на обов'язкове соціальне страхування майна; амортизація; витрати на паливо, газ, воду та електроенергію для потреб господарської діяльності; витрати на зберігання, упаковку і продажну підготовку товарів; витрати на рекламу; втрати товарів в межах норм природних втрат під час перевезень, зберігання і реалізації; витрати на товари, які не були використані для продажу, а призначалися для тестування, зйомок відео-оглядів для продажу; витрати на тару; МШП; інші витрати. Торговельне підприємство самостійно визначає перелік статей витрат, яку варто використовувати для формування інформаційної бази з метою прийняття ефективних управлінських рішень [39].

Наразі можлива така категорія додаткових витрат вітчизняних підприємств, як втрати від воєнного стану: втрата майна, продукції від артобстрілів, оплата простою, благодійна допомога цивільним та військовим. Заходи, облік і документальне оформлення таких втрат представлені у таблиці 2.2. Документальне оформлення таких операцій є важливим не тільки з точки зору формування достовірної звітності, а й можливих відшкодувань у майбутньому.

Організація обліку на підприємстві зазвичай розглядається в аспекті первинного, синтетичного та аналітичного обліку. При організації обліку

доходів та витрат торговельних підприємств надзвичайно важливе значення має документування цих об'єктів, бо первинні документи фіксують факти здійснення господарських операцій та забезпечують достовірність інформації звітності.

Таблиця 2.2 – Відображення в обліку збитків і витрат українських підприємств у зв'язку з воєнним станом [40-44]

Збитки і витрати	Заходи	Облік і документальне оформлення
Втрата або пошкодження : основних засобів, інших нематеріальних активів, запасів, готової продукції	Проведення інвентаризації: при можливості - одразу, якщо ведуться бойові дії, – коли буде безпечний і безперешкодний доступ уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів обліку, в яких відображено активи, зобов'язання та власний капітал підприємства чи його відокремленого підрозділу.	Формування: інвентаризаційного опису, порівняльних відомостей, протокол інвентаризаційної комісії. Фіксація на фото і відео заподіяних збитків, залучення оцінщика. Оформлення списання або оприбуткування активів документально звичайними документами.
Простій	Оголошення простою в зв'язку з бойовими діями. Працівників можна відправити у відпустку без збереження зарплати за їх згоди, або оплачувати простій.	Створити наказ, зафіксувати простій актом. Нараховувати не менше 2/3 тарифної ставки (окладу) працівника. Нарахувати та сплатити заробітну плату – за звичайною схемою.
Благодійна допомога армії, наприклад, передача основних засобів	При надходженні листа-звернення від армії про потребу допомоги і прийнятті рішення про її схвалення. При безоплатній передачі підприємці звільняються від сплати ПДВ. Згідно ПКУ коригування фінансового результату до оподаткування при безкоштовному постачанні товарів або послуг на користь неприбуткових організацій не застосовується.	Керівник підприємства видає наказ про виведення з експлуатації об'єкта необоротних активів. Потім оформлюють акт приймання-передачі за формою, розробленою підприємством. Формують проводки: 1. Списання залишкової вартості: Дт 976/977/949 Кт 10,11; 2. Списання зносу: Дт 131,132 Кт 10,11; 3. Віднесення на фінансовий результат Дт 79 Кт 976/977/949.
Безкоштовна передача продукції цивільним	Видання наказу про передачу продукції населенню у зв'язку з військовим станом, зазначаючи її кількість і вартість.	Скласти акт списання. Формують проводки: 1. Передано продукцію: Дт 377 Кт 23 2. Нараховано податкове зобов'язання: Дт 643 Кт 641 3. Зараховано ПДВ у складі витрат: Дт 949 Кт 643 4. Списано на витрати періоду передану продукцію: Дт 949 Кт 377.

Первинний облік доходів та витрат вітчизняних підприємств сфери

торгівлі здійснюється на підставі численних документів, представлених на рис. 2.2.



Рисунок 2.2 – Первинні документи як джерела інформації про доходи та витрати підприємства

Форми первинних документів на «ВІСТ ГРУП» є типовими і містять усі обов'язкові реквізити до заповнення. Крім того, Наказ про облікову політику підприємства містить алгоритм дій бухгалтера в разі відсутності первинних документів при надходженні товарів. Зокрема, положення про те, що витрати, щодо яких не отримано первинних документів від контрагентів, визнаються витратами періоду, в якому їх фактично понесено. Операція за неотриманими первинними документами відображається на підставі бухгалтерської довідки з вказанням розрахункової суми витрат. Це правильна ситуація, яка дозволяє дотримати уніфікації при однакових діях. Разом з тим, слід пам'ятати, що кожен такий випадок підлягає моніторингу, бо не є нормальною практикою господарювання.

Синтетичний облік доходів та витрат на ТОВ «ВІСТ ГРУП» ведеться на рахунках бухгалтерського обліку: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 79 «Фінансові результати» та 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95

«Фінансові витрати», 98 «Податок на прибуток» (рис. 2.3).

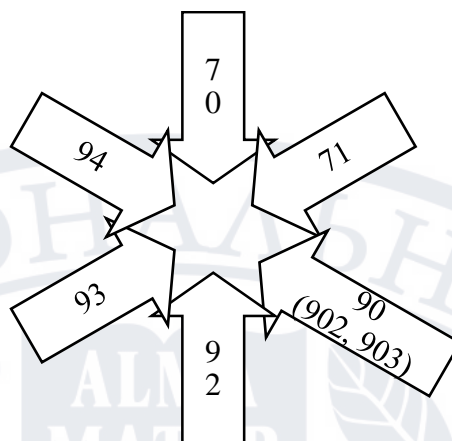


Рисунок 2.3 – Основні рахунки відображення доходів та витрат вітчизняного підприємства

Специфіка діяльності торговельної галузі зумовлює особливості формування доходу на підприємстві (момент визнання), що доцільно враховувати при відображенні в бухгалтерському обліку, так як товари / роботи / послуги можуть бути відвантажені / створені та реалізовані / надані на різних умовах і формах оплати (готівковий, картковий розрахунок, з розстрочкою платежу, після оплата тощо) або перебувати у запасах. Також варто врахувати момент: продаж товарів може починатись в одному звітному періоді і закінчуватись в іншому [39].

Основним синтетичним рахунком для відображення доходів є 70, який узагальнює інформацію про доходи від реалізації товарів, робіт і послуг, суму знижок, наданих покупцям, інші вирахування з доходу. Рахунки 7 класу є тимчасовими, наприкінці звітного періоду закриваються й залишку не мають, проте протягом періоду на основі їх облікових даних можна формувати проміжну звітність для потреб управління підприємства. Провідним синтетичним рахунком для відображення витрат є 90, який узагальнює інформацію про собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт чи наданих послуг. Субрахунки, які використовуються в 90 рахунку – це 902 «Собівартість реалізованих товарів» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Для узагальнення інформації про фінансові результати підприємства

(прибуток/збиток) застосовується 79 рахунок, за дебетом якого відображаються суми закриття рахунків 9 класу, а за кредитом – суми закриття рахунків 7 класу, щомісяця (див. рис. 2.4). Безпосередньо доходи і витрати від продажу товарів можна прослідкувати на 70 та 90 субрахунках.

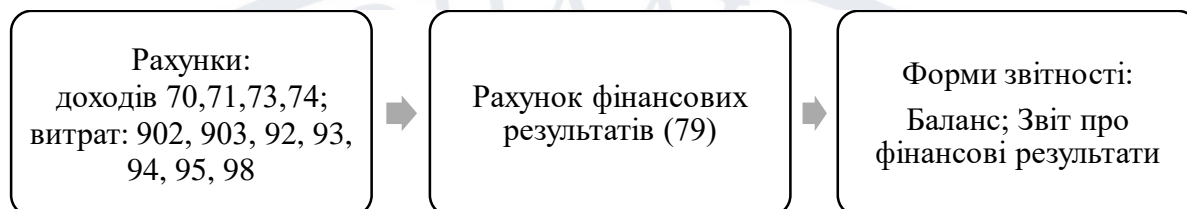


Рисунок 2.4 – Відображення рахунків доходів та витрат в системі обліку

Основні бухгалтерські операції формування доходів і витрат торговельного підприємства представлено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік доходів та витрат ТОВ «ВІСТ ГРУП»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
<i>Реалізація товарів та їх повернення</i>			
1	Реалізовано товари покупцю	361	702
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641.1
3	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281
4	Отримано оплату за відвантажену продукцію	311	361
5	Повернуто товар покупцем	704	361
6	Оприбутковано повернутий товар (<i>метод червоне сторно</i>)	902	281
7	Повернення коштів за товар	361	311
8	Зменшено податкові зобов'язання з ПДВ	704	643
		643	641.1
<i>Облік амортизації та запасів</i>			
9	Нараховано амортизацію на складське обладнання	93	13
10	Списано матеріали для упакування товарів	93	20
11	Списано МШП, які використанні адміністративним персоналом	92	22
<i>Витрати на оплату праці та відрядження</i>			
12	Списано витрати по відрядженню працівників: • Адміністративного персоналу; • Працівників збуту	92	372
		93	972
13	Нараховано заробітну плату: • Відділу адміністрування; • Менеджерам зі збуту; • Складському персоналу;	92	661
		93.1	
		93.2	
14	Нарахування ЄСВ на заробітну плату	92,93	651
15	Утримано ПДФО із заробітної плати працівників	661	641

16	Утримано військовий збір із заробітної плати працівників	661	642
<i>Формування фінансового результату підприємства</i>			
17	Списано на фінансовий результат:	702	791
	• Дохід		
	• Витрати	791	92,93
	• Вирахування з доходу	791	704
	• Відкориговано списання собівартості повернутих товарів методом червоного сторно	791	902

Вбачаємо за доцільне впровадження додаткових аналітичних рахунків на підприємстві, наприклад, ТОВ «ВІСТ ГРУП» впроваджує знижки та сезонні розпродажі, тому пропонуємо поглибити аналітику субрахунку 702 за такими напрямками:

- 702.1 «Дохід від реалізованих товарів»;
- 702.2 «Дохід від реалізованих товарів із знижкою»;
- 702.3 «Дохід від реалізації товарів у сезонний розпродаж»;
- 702.4 «Дохід від реалізованих товарів з дефектами»;
- 702.5 «Дохід від реалізації товарів VIP-клієнтам»;
- тощо.

Доцільно також поглибити аналітику для субрахунку 704 за такими напрямками:

- 704.1 «Вирахування з доходу наданих знижок»
- 704.2 «Вирахування з доходу повернутих покупцями товарів»
- 704.3 «Інші вирахування з доходу» [45].

Таке поглиблення аналітики доходів, на наш погляд, дозволить швидше приймати управлінські рішення за рахунок ідентифікації категорії доходів відносно до стратегії продажів на підприємстві. Також розроблена рекомендація ТОВ «ВІСТ ГРУП» деталізувати аналітичний облік для субрахунку 79, оскільки підприємство торгує не лише вітчизняними, а й імпортними товарами (китайські, європейські тощо) – див. рис. 2.5.

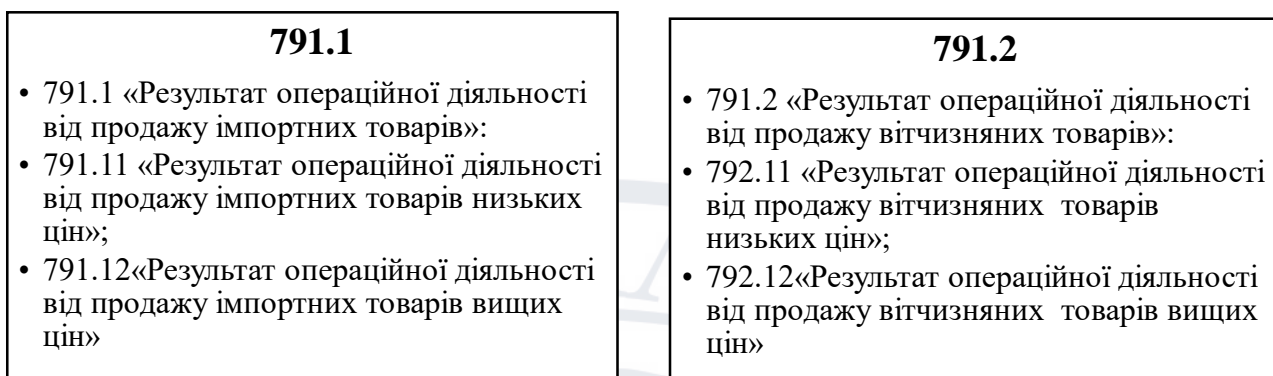


Рисунок 2.5 – Аналітичний облік фінансових результатів від реалізації товарів

Основний масив інформації щодо доходів та витрат представлено у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) та у примітках до фінансової звітності, до прикладу див. ДОДАТОК В.

Перший розділ Звіту про фінансові результати присвячений показникам доходів та витрат за видами діяльності – операційної, фінансової, інвестиційної, з алгоритмом формування кінцевого фінансового результату діяльності підприємства (чистий прибуток або збиток).

Другий розділ «Сукупний дохід» даного звіту присвячений доходам та витратам, отриманим у результаті переоцінювання необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей балансу тощо [15, 46].

Третій розділ «Елементи операційних витрат» дає змогу проаналізувати матеріальні затрати, витрати на оплату праці, пов'язані із оплатою праці відрахування на соціальні заходи, амортизацію необоротних активів підприємства, інші операційні витрати. У четвертому розділі акціонерні підприємства представляють розрахунок показників прибутковості акцій.

Проведений порівняльний аналіз структури вітчизняної звітності та міжнародних вимог відображення інформації дозволив констатувати, що вітчизняна форма № 2 повністю задовольняє вимоги МСБО 1 «Подання фінансової звітності» щодо представлення обов'язкової інформації Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід. Звіт про фінансові результати вітчизняних підприємств дозволяє аналізувати витрати, визнані у прибутку чи

збитку, із застосуванням класифікації як за методом характеру витрат (елементів витрат), так і за методом функцій витрат (собівартості реалізації), що надає користувачам звітності українських підприємств додаткові переваги за рахунок можливості широкого аналізу фінансових результатів суб'єктів господарювання.

У Примітках до фінансової звітності вітчизняних підприємств зазвичай розкривається інформація про доходи і витрати, представлена на рис. 2.6.



Рисунок 2.6 – Інформація, про доходи та витрати, що наводиться у примітках до фінансової звітності [6,7]

На сьогодні є проблема відсутності відображення вітчизняними підприємствами нефінансової інформації, яка спричиняє чи пояснює формування доходів та витрат підприємства. У той же час за кордоном є поняття інтегрованої звітності, що відображає не тільки комерційний, а й соціальний та екологічний контексти діяльності з акцентом на цінностях, які створюються підприємством сьогодні, та які плануються на майбутнє [47].

З урахуванням поточних викликів, які ставить перед вітчизняними підприємствами воєнний стан, на наш погляд, є потреба введення у Примітки до фінансової звітності нефінансових показників, які нададуть змогу керівництву пояснити дії з нівелювання наслідків війни та представити перспективи розвитку

підприємства на найближче майбутнє.

Наразі ведення обліку вручну розглядається радше як виняток, ніж як звична практика. Для ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «ВІСТ ГРУП» використовуються два авторизовані застосунки:

- 1С Управління торгівлі в Україні 8.3.1 – дозволяє заносити облікові дані, прослідковувати відхилення, формувати облікові регістри та форми звітності;
- BSI – авторська розробка підприємства, що використовується для внутрішнього звітування, наприклад, звітів витрат на комісію банку за місяць.

Позитивним моментом такого сполучення різних програмних продуктів є можливість формування різноманітних звітів відділів, які надалі узагальнюються та корегуються фінансовим відділом та використовуються директорами представництв для управління. Але є негативний аспект – необхідність перемикачів між програмними продуктами, а також неможливість використання єдиних баз даних. З урахуванням останнього рекомендуємо модернізувати BSI, надавши можливості імпорту/експорту даних з 1С Управління торгівлі в Україні.

Крім цього, на ТОВ «ВІСТ ГРУП» частина документообігу відбувається в паперовому варіанті, що спричиняє додаткові витрати на збір даних, їх обробку, контроль, а також може спричинити додаткові помилки, спричинені «людським фактором». Пропонуємо використовувати електронні платформи, такі як: ВЧАСНО, EDI-N, які допоможуть за напрямками:

- зменшення трудомісткості роботи бухгалтерів;
- уникнення механічних помилок у верифікації наявних документів в 1С;
- уникнення витрат на канцтовари та інші моменти, які забезпечують паперовий документообіг;
- накопичення інформації на електронних серверах, а не ведення паперового архіву документів;
- уникнення втрати документів.

2.3. Внутрішньогосподарський контроль доходів та витрат як складова облікової системи підприємства

Внутрішній контроль на будь-якому підприємстві є важливою ланкою управління, бо допомагає знайти резерви залучення внутрішніх резервів підприємства та підвищення ефективності управлінських рішень. Ефективний та систематичний контроль – запорука успіху діяльності суб'єкта господарювання.

Система внутрішнього контролю підприємства (СВК) представляє собою сукупність внутрішніх правил та процедур контролю, які впроваджені керівництвом підприємства для ефективної діяльності, враховуючи дотримання внутрішньогосподарської політики.

СВК включає три галузі контролю – бухгалтерський, адміністративний та бюджетний, кожна з яких має мету та завдання, представлені на рис. 2.7.

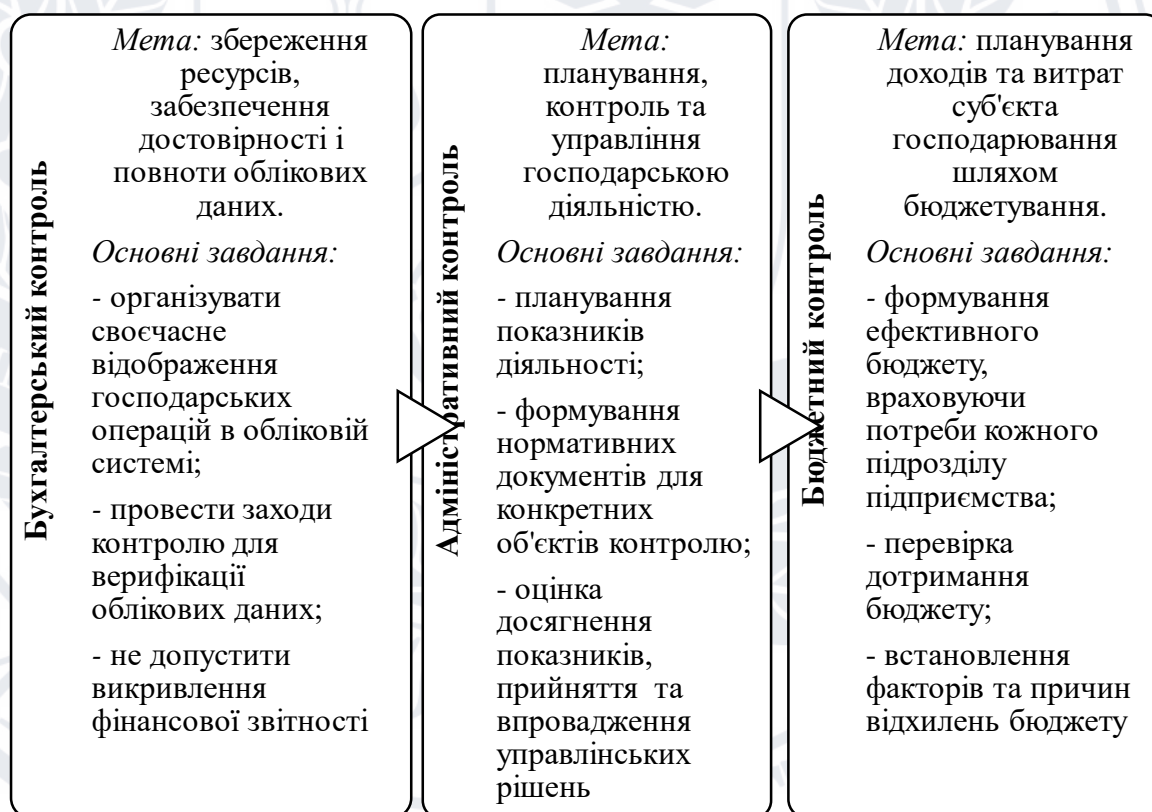


Рисунок 2.7 – Мета та завдання галузей внутрішнього контролю підприємства [48]

Формуючи та впроваджуючи систему внутрішнього контролю на підприємстві, варто не тільки ретельно проробити мету та завдання, а й мати

прогнозовані результати діяльності. Оцінити ефективність діючої на підприємстві СВК можна шляхом тестування за документом, наведеним в ДОДАТКУ Г. Це дозволить ідентифікувати сильні та слабкі сторони контролю і розв'язати проблеми, що знайдені.

Найбільш поширеним та ефективним інструментом внутрішньогосподарського контролю витрат торговельного підприємства є бюджетування, що являє собою системний процес фінансового планування майбутніх господарських операцій та процесів на підприємстві, що відбувається шляхом складання та оформлення бюджету за певний період часу з метою прийняття ефективних управлінських рішень [49]. Розроблення бюджету підприємства дозволяє визначити оптимальний розмір та склад витрат, а також забезпечити покриття цих витрат фінансовими ресурсами з різних джерел. Досягнути успішного впровадження бюджетування витрат на підприємстві можна завдяки дотриманню таких принципів:

- повнота – бюджет має охоплювати всі аспекти діяльності та підрозділи підприємства;
- обґрунтованість – розташування пріоритетів при формуванні сум витрат по статтях, враховуючи обмеженість ресурсів;
- гнучкість – розмір статей та сум витрат може змінюватись в залежності від ситуацій, які виникають на підприємстві чи поза ним;
- прозорість – усі задіяні у виконанні бюджету особи повинні розуміти розмір витрат, які вони можуть понести, оптимізувати їх кількість в бік зменшення;
- погодження – розмір статей витрат повинен обговорюватись із найнижчими рівнями управління, для розуміння їх величин, а надалі погоджуватись із вищим керівництвом.

Основною частиною витрат торговельних підприємств є операційні, обсяг яких визначається загальними умовами підтримання бізнесу, враховуючи це, головним завданням суб'єктів господарювання є максимізація різниці між «вхідними» й «вихідними» грошовими потоками, з одного боку, та доходами і

витратами, з іншого [50]. Тому використання методу бюджетування як доходів, так і витрат, буде доволі ефективним для будь-якого торговельного підприємства. ТОВ «ВІСТ ГРУП» має практичні навички застосування даного методу, який ефективно функціонує.

Саме з використанням методу бюджетування витрат можна легко побачити, яка стаття містить витрати, які можна оптимізувати (див. рис. 2.8).

Постійні витрати	Змінні витрати
заправка картриджів до принтера	ремонт автомобілів;
канцелярія	технічне обслуговування навантажувачів та інших ОЗ;
комунальні платежі	закупівля запасів (товарів для продажу);
заробітна плата працівників, окрім складського персоналу на менеджерів;	заробітна плата : складського персоналу на менеджерів;
інші	витрати на паливо-мастильні матеріали;
	інші

Рисунок 2.8 – Приклади постійних та змінних витрат ТОВ «Віст Груп»

Особливу увагу при контролі господарської діяльності торговельного підприємства слід приділяти виявленню шахрайських дій, зокрема, скоєних матеріально-відповідальними особами. Інвентаризація як ключовий елемент внутрішнього контролю на підприємстві дає змогу через перевірку активів і зобов'язань в натурі виявити їх наявність та фактичний стан.

Інвентаризація у торгівлі відрізняється високою трудомісткістю та складністю інвентаризаційних робіт. Дієвим інструментом уникнення проблем при проведенні даної перевірки є автоматизація обліку товарів та інших цінностей за допомогою спеціальних програм: ERP FOSS, BAS тощо. Обладнання, таке як касовий апарат, сканер штрих-кодів тощо, можуть інтегруватися з програмними продуктами, чим зменшують трудомісткість інвентаризації [51].

Важливою задачею інвентаризації є також правильне відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку, як на прикладі інвентаризації запасів це представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік результатів інвентаризації запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
<i>Облік нестачі запасів, якщо винну особу не встановлено</i>			
1	Відображено суму нестачі запасів	947	20,22,28
2	Нараховано ПДВ на суму нестачі запасів	947	641
3	Віднесено на позабалансовий рахунок суму до відшкодування	072	-
<i>Облік нестачі запасів, якщо винну особу встановлено</i>			
4	Відображено суму нестачі запасів	947	20,22,28
5	Віднесено на позабалансовий рахунок суму до відшкодування	072	
6	Суму до відшкодування віднесено на винну особу	375	716
7	Нараховано ПДВ на суму нестачі запасів	716	641
8	Отримано в касу або на рахунок у банку відшкодовані винною особою втрати	301, 311	375
9	Списано з позабалансового рахунку суму до відшкодування	-	072
<i>Облік надлишку запасів</i>			
10	Оприбутковано надлишкові запаси	20,22,28	719
<i>Облік знищених (втрачених) запасів</i>			
11	Списано втрачені запаси	977	20,22,28

Обліковою політикою ТОВ «ВІСТ ГРУП» передбачено здійснення інвентаризаційної роботи відповідно до вимог нормативних документів. Наразі для підприємства є актуальною інвентаризація за результатами форс-мажорних обставин – військової агресії РФ (лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 №2024/02.0-7.1), що рекомендує до використання, крім звичних документів, що оформлюють інвентаризацію, фото- та відео- матеріали, а також висновки незалежних фахівців (аудиторів, оцінщиків, інш.) [52]. Так, ТОВ «ВІСТ ГРУП» в результаті військових дій втратило майно – було знищено складське приміщення в Київській області, яке відіграло роль логістичного центру передачі товарів по областях України. Після констатації наслідків відповідними службами і інвентаризаційною комісією підприємства було сформовано судовий позов в міжнародний суд, який наразі не мав успіху. У керівництва суб'єкта господарювання є надія на відшкодування наданих збитків після офіційного закінчення військових дій.

Іншою проблемою, з якою зіштовхнулась більшість підприємств України, є проведення інвентаризації майна, переданого на потреби військових формувань. Наприклад, торговельні підприємства добровільно надають автотранспорт, що оформлюється наказом керівника про добровільну передачу

основного засобу та актом приймання-передачі майна, який містить стандартні реквізити. Надалі такий автомобіль списується з балансу підприємства (див. рис. 2.9) [53]. Інвентаризаційна комісія в такому випадку зобов'язана перевірити наявність необхідних документів за зазначеною подією.

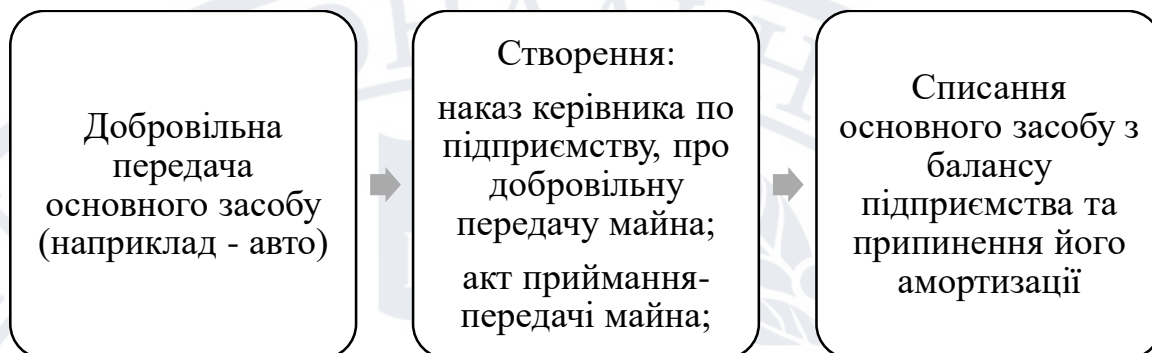


Рисунок 2.9 – Алгоритм оформлення в бухгалтерському обліку добровільної передачі майна у військові формування [52]

В рамках організації ефективного внутрішньогосподарського контролю доцільним є введення посади внутрішнього аудитора чи створення відділу внутрішнього аудиту з таких причин:

- 1) служба внутрішнього аудиту може за допомогою власних інструментів не тільки діагностувати проблеми, а прогнозувати їх динаміку, а також формувати рекомендації з урахуванням змін середовища;
- 2) управлінський персонал в будь-який момент може звернутись до служби внутрішнього аудиту з питаннями та пропозиціями;
- 3) постійне перебування на підприємстві, хороша обізнаність зі специфікою діяльності, бізнес-процесами, людськими ресурсами дозволяє виявляти шляхи маніпулювання доходами та витратами, шахрайські схеми як працівників, так і управляючого персоналу.

З урахуванням складної структури організації ТОВ «ВІСТ ГРУП»: 4 філії – північно-центральна, західна, східна та південна, на чолі кожної директор та свої бухгалтери, які підпорядковані центральній бухгалтерії (головному бухгалтеру), ефективним буде створення служби внутрішнього аудиту, а не залучення аутсорсингової компанії для організації внутрішнього контролю. Проблемним аспектом для українських підприємств є відсутність рекомендацій щодо

створення відділу внутрішнього аудиту та організації його роботи. Чітка регламентація обов'язків, прав, функцій, завдань відділу внутрішнього аудиту має здійснюватися на рівні підприємства – у відповідному Положенні, яке запропоновано для базового підприємства (див. ДОДАТОК Д). Кожне підприємство має коректувати вказаний документ для урахування своїх особливостей.

Висновки до розділу 2

Для створення інформаційної облікової системи підприємства є важливою ефективною обліковою політикою. За результатами дослідження ідентифіковані елементи облікової політики доходів та витрат торговельного підприємства, здійснена експертна оцінка наказу про облікову політику ТОВ «ВІСТ ГРУП», розроблені пропозиції для його вдосконалення.

Досліджена практика первинного, аналітичного, синтетичного обліку доходів та витрат торговельного підприємства, розроблена пропозиція поглиблення аналітики субрахунків 702, 704, 791. Виділена така сучасна категорія додаткових витрат вітчизняних підприємств, як втрати від воєнного стану: втрата майна, продукції від артобстрілів, оплата простою, благодійна допомога цивільним та військовим. У роботі узагальнені заходи, облік і документальне оформлення таких втрат. Закцентовано увагу укладачів звітності на документальному оформленні таких операцій не тільки з точки зору формування достовірної звітності, а й можливих відшкодувань у майбутньому.

Констатовано, що вітчизняна форма № 2 повністю задовольняє вимоги міжнародних стандартів щодо представлення інформації щодо доходів та витрат. Звіт про фінансові результати дозволяє аналізувати витрати із застосуванням класифікації як за методом характеру витрат (елементів витрат), так і за методом функцій витрат (собівартості реалізації), що надає користувачам звітності українських підприємств додаткові переваги широкого аналізу фінансових результатів суб'єктів господарювання. Ідентифікована проблема відсутності

відображення вітчизняними підприємствами нефінансової інформації, яка спричиняє чи пояснює формування доходів та витрат підприємства. Запропоновано представлення у Примітках до фінансової звітності показників, які пояснюють умови формування доходів та витрат, зокрема, щодо наслідків війни та перспектив розвитку підприємства на найближче майбутнє.

Розглянута автоматизація обліку базового підприємства програмними продуктами 1С Управління торгівлі в Україні 8.3.1 та BSI, визначені переваги та недоліки такого сполучення, запропоновано здійснення модернізації BSI, а також використання електронних платформ ВЧАСНО та EDI-N.

За результатами дослідження сформульовані мета та завдання трьох галузей внутрішнього контролю – бухгалтерського, адміністративного та бюджетного. Констатовано, що найбільш ефективним інструментом внутрішньогосподарського контролю витрат торговельного підприємства є бюджетування. Ідентифіковані проблеми проведення інвентаризації як заходу контролю – трудомісткість та наявність втрат майна в результаті військових дій. Для вирішення зазначених проблем запропоновані:

- 1) інтеграція обладнання для проведення інвентаризації з програмними продуктами автоматизації обліку;
- 2) алгоритм оформлення в бухгалтерському обліку добровільної передачі майна у військові формування.

Доведена ефективність введення посади внутрішнього аудитора чи створення відділу внутрішнього аудиту в рамках організації ефективного внутрішньогосподарського контролю, запропоновано для використання на базовому підприємстві Положення про службу внутрішнього аудиту.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ

3.1 Аналіз доходів і витрат торговельного підприємства

Торгівля – це поширений вид діяльності серед вітчизняних підприємств, тому доцільно здійснити кластерний аналіз галузі та визначити місце базового підприємства в одному з кластерів.

Величина доходів є основним показником для аналізу діяльності підприємства, адже вони є джерелом фінансування виплат (на оплату праці, ЄСВ, господарські потреби тощо) та формування прибутку. В свою чергу, витрати – це важлива економічна категорія, яка впливає на фінансовий результат суб'єкта господарювання. Задля оцінки рівня доходів і витрат підприємств обрано 10 основних показників, які містяться у фінансовій звітності:

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
- валовий прибуток
- дохід від участі в капіталі
- інші операційні доходи
- інші фінансові доходи
- адміністративні витрати
- витрати на збут
- інші операційні витрати
- чистий фінансовий результат (прибуток/збиток)

Дані показники дають змогу проаналізувати джерела отримання доходів і напрями їх використання, що дозволяє оптимізувати процеси і покращити підсумковий фінансовий результат у майбутньому.

Дані підприємств – найбільш відомих представників галузі, що будуть використані для аналізу, представлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Аналіз структури доходів і витрат вітчизняних торгових підприємств за 2020 рік [54]

Назва підприємства	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), у тис грн. X 1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), у тис грн. X 2	Валовий прибуток, у тис грн. X 3	Дохід від участі в капіталі, у тис грн X 4	Інші операційні доходи, у тис грн X 5	Інші фінансові доходи, у тис грн X 6	Адміністративні витрати, у тис грн X 7	Витрати на збут, у тис грн X 8	Інші операційні витрати, у тис грн X 9	Чистий фінансовий результат: прибуток +/-збиток-, у тис грн X 10
ПРАТ "Київстар"	25001245,00	-8468288,00	16532957,00	0,00	200536,00	80459,00	-1676040,00	-1967033,00	-84802,00	10369859,00
ТОВ "Сільпо-Фуд"	64402634,00	-47249897,00	17152737,00	0,00	0,00	201154,00	-1685089,00	-15581479,00	-56162,00	3114238,00
ТОВ "Епіцентр К"	50382425,00	-35593670,00	14788755,00	0,00	737243,00	211555,00	-872759,00	-8648047,00	-920408,00	3171204,00
ТОВ "Вог Ритейл"	1128,00	-1094,00	34,00	0,00	10987,00	225967,00	-5397,00	-11013,00	-260843,00	-60385,00
ТОВ "РОШЕН-ГРАНД"	270848,00	-222266,00	48582,00	0,00	512,00	588,00	-6328,00	-37948,00	-2092,00	2354,00
ТОВ "АТБ Маркет"	123864393,00	-92747990,00	31116403,00	0,00	836833,00	135000,00	-4325613,00	-18968340,00	-484528,00	5768666,00
ТОВ "Фора"	16375890,00	-12583863,00	3792027,00	0,00	130045,00	35272,00	-110617,00	-3598881,00	-9992,00	39023,00
ПРАТ "МХП"	35973856,00	-28110066,00	7863790,00	0,00	485593,00	97223,00	-2165853,00	-3576132,00	-155481,00	-1846825,00
ПРАТ "Оболонь"	5464827,00	-4136008,00	1328819,00	0,00	71166,00	154,00	-277185,00	-614887,00	-13049,00	76798,00
ТОВ "КФ Альянс-Україна"	808001,00	-618827,00	189174,00	0,00	5073,00	0,00	-5206,00	-184237,00	-1246,00	2170,00
ТОВ «ВІСТ ГРУП»	606 714	-386 063	220 651	0,00	1 955	0,00	-89 301	-38 326	23 589	42 347
ТОВ "ГЛУСКО Україна"	5845332,00	-5753021,00	92311,00	0,00	23181,00	0,00	-42666,00	-57891,00	-39054,00	-20482,00
ТОВ "Метінвест -МСЦ"	27314807,00	-24696317,00	2618490,00	0,00	173004,00	9196,00	-123653,00	-593442,00	-37105,00	1669367,00
ТОВ "ДЦ УКРАЇНА"	2752934,00	-2223880,00	529054,00	0,00	42843,00	907,00	-132112,00	-325064,00	-17215,00	-4869,00
ТОВ "Дієса"	11402820,00	-9358232,00	2044588,00	0,00	62621,00	58912,00	-271799,00	-1899212,00	-78342,00	-343761,00
ТОВ "НОВА ЛІНІЯ-1"	5497135,00	-3865323,00	1631812,00	0,00	53065,00	340,00	-136484,00	-1211204,00	-24635,00	34084,00
ТОВ "ТАВРІЯ-В"	1308517,00	-1261481,00	47036,00	0,00	693655,00	1181,00	-81310,00	-341177,00	76966,00	41832,00
ТОВ "АЛЬЯНС ХОЛДИНГ"	4117833,00	-3160283,00	957550,00	41111,00	35909,00	23896,00	-188060,00	-487784,00	-27945,00	211203,00
ТОВ "Комфі Трейд"	16170708,00	-13844466,00	2326242,00	0,00	1290885,00	28818,00	-309542,00	-2914732,00	-266635,00	80767,00
ТОВ ТВК "ЛьвівХолод"	4155430,00	-3157539,00	997891,00	0,00	35964,00	0,00	-132060,00	-781686,00	-89083,00	-44734,00

Взявши за основу табл. 3.1, здійснимо кластерний аналіз за допомогою програми STATISTICA. Виконавши стандартизацію числових даних, побачимо, що дані матимуть середнє значення 0 і стандартне відхилення 1 (див. рис. 3.1).

Назва	X 1	X 2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	X10
ПРАТ "Київстар"	0,162317739	0,283707599	1,36307837	-0,22361	-0,1205074	0,3204714	-0,96585367	0,212746726	0,17027779	3,38432729
ТОВ "Сільпо-Фуд"	1,46344926	-1,43447706	1,43771463	-0,22361	-0,6695178	1,872118	-0,97422384	-2,36210213	0,29661502	0,73104267
ТОВ "Епіцентр К"	1,00046721	-0,918058297	1,15303495	-0,22361	1,3488434	2,0058325	-0,2228331	-1,05080827	-3,5157608	0,751874382
ТОВ "Вог Ритейл"	-0,663248091	0,65883909	-0,62787897	-0,22361	-0,6394385	2,1911122	0,579461256	0,582681415	-0,6062771	-0,42987497
ТОВ "РОШЕН-ГРАНД"	-0,654341268	0,649040262	-0,62203264	-0,22361	-0,6681161	-0,706345	0,578600098	0,5775873	0,53512947	-0,40693214
ТОВ "АТБ Маркет"	3,42702393	-3,45022955	3,11927229	-0,22361	1,62149243	1,0216467	-3,41666136	-3,00264638	-1,593	1,70173188
ТОВ "Фора"	-0,122512862	0,101370714	-0,17123278	-0,22361	-0,3134916	-0,26045	0,482134636	-0,095878535	0,50028087	-0,39352278
ПРАТ "МХП"	0,524660551	-0,586503886	0,319104375	-0,22361	0,65989744	0,5359882	-1,41892195	-0,091576103	-0,1415025	-1,08315244
ПРАТ "Оболонь"	-0,482823207	0,475645407	-0,46786164	-0,22361	-0,4746855	-0,711924	0,328062211	0,468473002	0,48679578	-0,37970896
ТОВ "КФ Альянс-Україна"	-0,636603144	0,63147098	-0,60510201	-0,22361	-0,6556293	-0,713904	0,579637928	0,549920213	0,53886136	-0,40699943
ТОВ «ВІСТ ГРУП»	-0,64325014	0,641783381	-0,60131143	-0,22361	-0,6641655	-0,713904	0,501851555	0,57751581	0,64841391	-0,39230723
ТОВ "ГЛУСКО Україна"	-0,470257989	0,404005086	-0,61676662	-0,22361	-0,6060548	-0,713904	0,544988097	0,573815556	0,37208211	-0,41528297
ТОВ "Метінвест -МСЦ"	0,23871729	-0,435260776	-0,31255456	-0,22361	-0,1958821	-0,595681	0,470076569	0,472528814	0,38067957	0,202672458
ТОВ "ДЦ УКРАЇНА"	-0,572376636	0,560360536	-0,56417237	-0,22361	-0,5522258	-0,702244	0,462252145	0,523286133	0,46841865	-0,4095735
ТОВ "Дієса"	-0,28673596	0,244279423	-0,38166602	-0,22361	-0,4980793	0,0434646	0,333044165	0,225573456	0,19877425	-0,53350182
ТОВ "НОВА ЛІНІЯ-1"	-0,481756317	0,487637865	-0,43137407	-0,22361	-0,5242409	-0,709533	0,458208123	0,355693815	0,43568743	-0,3953289
ТОВ "ТАВРІЯ-В"	-0,620074865	0,602998766	-0,62221881	-0,22361	-0,122951188	-0,698721	0,509243087	0,520238742	0,88387139	-0,39249556
ТОВ "АЛЬЯНС ХОЛДИНГ"	-0,527304288	0,518874035	-0,51257126	4,248529	-0,5712092	-0,406699	0,410501244	0,492511513	0,4210863	-0,33055883
ТОВ "Комфі Трейд"	-0,129288481	0,0455208201	-0,34774817	-0,22361	2,86455737	-0,343422	0,298132564	0,033511986	-0,6318269	-0,37825755
ТОВ ТВК "ЛьвівХолод"	-0,526062742	0,518995605	-0,50771324	-0,22361	-0,5710586	-0,713904	0,462300244	0,436926936	0,15139338	-0,4241516

Рисунок 3.1 – Стандартизована таблиця для аналізу доходів та витрат торгових підприємств за 2020 рік

Для аналізу сформовано дендрограму за методом Варда з Евклідовою відстанню (див. рис. 3.2).

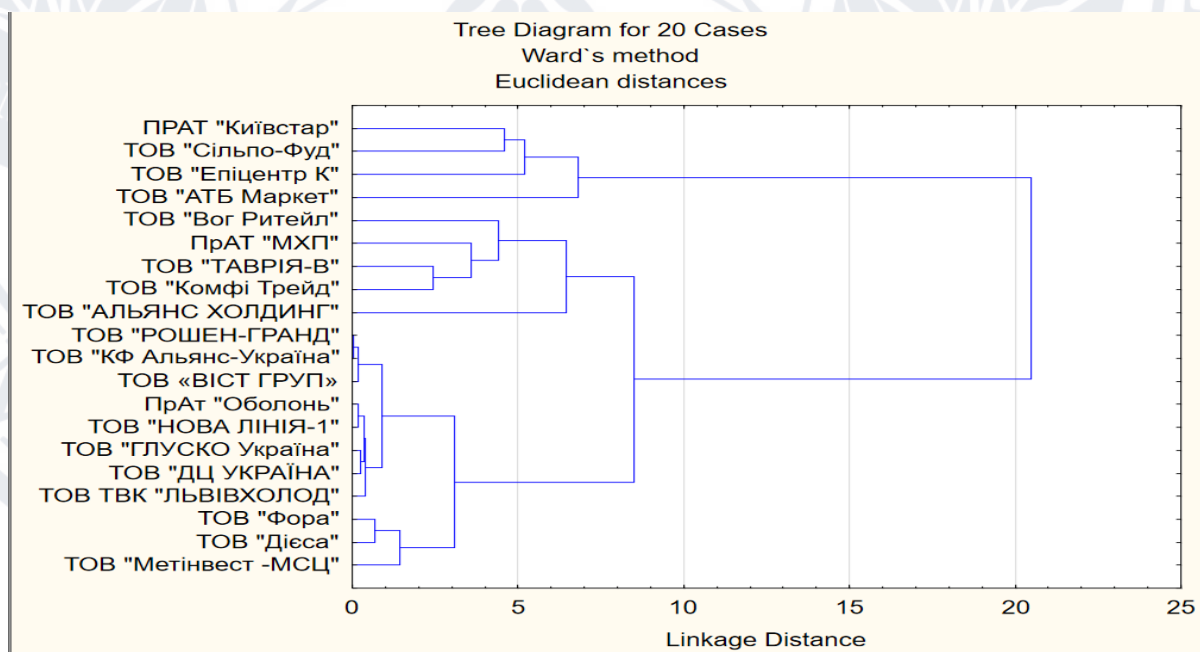


Рисунок 3.2 – Дендрограма за методом Варда

Доцільно розділити підприємства на 3 кластера (групи) та провести кластерний аналіз за методом k-середніх на основі даних рису. 3.1. (див. рис. 3.3) [55].

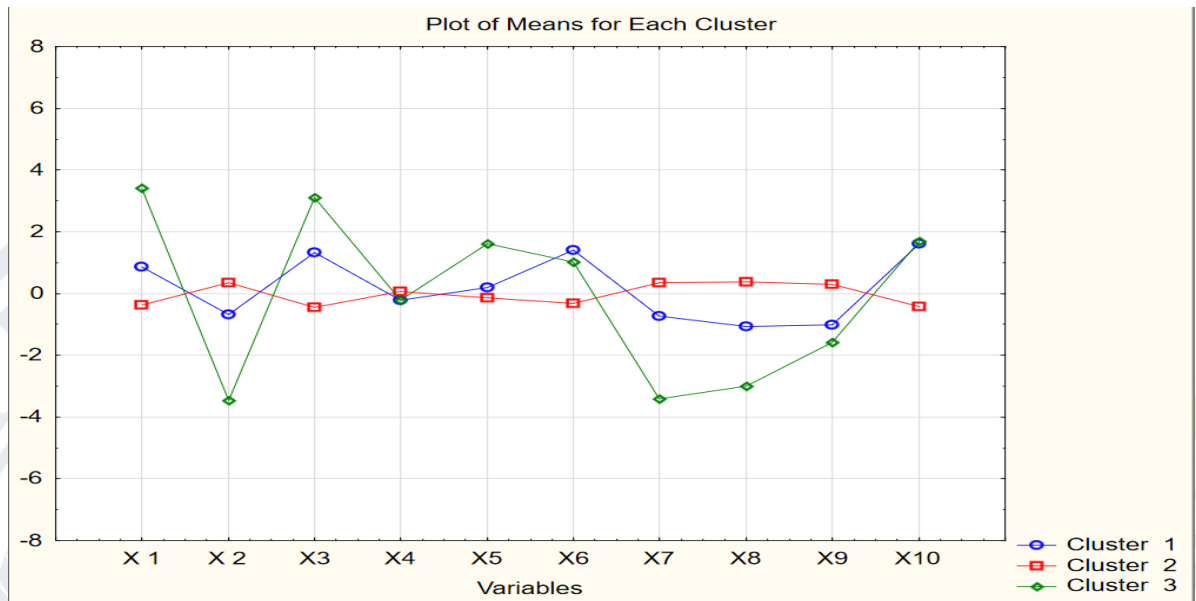


Рисунок 3.3 – Кластерний аналіз за методом k-середніх

Метод k-середніх показав, що слід розділити підприємства на 3 групи:

1 група: Київстар, Сільпо-Фуд, Епіцентр К;

2 група: Вог Ритейл, Рошен-Гранд, Фора, Оболонь, МХП, Альянс Україна, ВІСТ ГРУП, Глуско Україна, Метінвест МСЦ, ДЦ Україна, Дієса, Нова Лінія -1, Таврія В, Альянс Холдинг, Комфі Трейд, Львівхолд;

3 група: АТБ Маркет.

Аналізуючи даний розподіл, слід відмітити, що він є раціональним.

Перший кластер показує, що Київстар, Сільпо-Фуд, Епіцентр К мають середній валовий прибуток та високий чистий прибуток підприємств, а також середній рівень витрат, що є непоганим результатом. Проте, варто прагнути до мінімізації витрат.

Другий кластер є більш стабільним в усіх аспектах, не прослідковується значного скачка ні в одному з показників, що є не надто хорошою тенденцією. Оскільки в середньому їх витрати більші за доходи, в результаті вони мають або середній/незначний прибуток, або збиток. Одне з підприємств кластеру вкладає кошти у капітал інших підприємств, тому даний кластер вищий з-поміж інших за даним показником. Для підприємств інвестування – чудовий

вихід для отримання джерела додаткового доходу, звичайно, за умов ефективності інвестицій.

Третій кластер представлений лише одним великим підприємством – ТОВ «АТБ-Маркет», яке суттєво відрізняється за графіком з-поміж інших. Хоча воно отримує більший чистий дохід від реалізації, прибуток має приблизно однаковий з підприємствами першого кластеру. Вважаємо це поганою тенденцією, варто розробити альтернативи, аби знизити витрати підприємства і підняти прибуток. Цікавою «родзинкою» цього кластеру є найбільший рівень інших операційних доходів та значні величини фінансових доходів.

Отже, досліджувані підприємства відрізняються один від одного, хтось не тільки зосереджується на основній діяльності, а шукає альтернативні доходи: фінансові доходи, від участі в капіталі тощо. Перший кластер відрізняється оптимізаційними доходами, середніми витратами і позитивним фінансовим результатом. Другий та третій мають дещо нижчі позиції через високі показники усіх витрат: адміністративних, збутових тощо, тому у більшості підприємств спостерігається збиток, або менший прибуток, ніж міг бути (АТБ).

Тож за допомогою кластерного аналізу виявлені проблеми вітчизняних торговельних підприємств – високі адміністративні, інші операційні та збутові витрати, що обумовлює потребу оптимізації господарських процесів – побудови ефективної моделі мінімізації витрат.

В умовах сьогодення важливо здійснювати регулярний системний аналіз діяльності підприємства. Вбачаємо за доцільне дослідити фінансові показники базового підприємства з метою надання рекомендацій щодо підвищення ефективності його функціонування. Проаналізуємо структуру доходів та витрат ТОВ «ВІСТ ГРУП» за 2019-2021 роки (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Оцінка фінансових результатів діяльності ТОВ «ВІСТ ГРУП» в період 2018-2021 років

Показник	2019		2020		2021		Абсолют -не відхи- лення 2021 до 2019 тис грн	Темп зрос- тання %
	тис грн	Питома вага,%	тис грн	Питома вага,%	тис грн	Питома вага,%		
Чистий дохід від реалізації продукції (ЧД)	656275	100,00	606714	99,68	745257	99,99	88982	13,56
Собівартість від реалізації продукції	416731	94,71	386063	91,51	451457	89,40	34726	8,33
Валовий прибуток (ВП)	239544	36,50	220651	36,25	293800	39,42	54256	22,65
ВП до ЧД, %	36,5	-	36,37	-	39,42	-	2,92	8,01
Інші операційні доходи (ІОП)	5	0,001	1955	0,32	83	0,01	78	1560
Фінансові витрати (ФВ)	14113	3,207	12242	2,90	13710	2,72	-403	-2,86
Інші операційні витрати (ІОВ)	9166	2,08	23589	5,59	39792	7,88	30626	334,13
Фінансовий результат до оподаткування	875410	-	59148	-	48765	-	-826645	-94,43
Витрати з податку на прибуток (ВПП)	16380	3,72	16801	3,98	24968	4,94	8588	52,43
Чистий прибуток (ЧП)	71161	10,84	42347	6,96	23797	3,19	-47364	-66,56
ЧП до ВП, %	29,71	-	19,19	-	8,10	-	-21,61	-72,74
Разом доходи (ЧД+ІОП)	656280	100	608669	100	745340	100	89060,00	13,57
Разом витрати (СРП+ФВ+ІОВ)	440010	100	421894	100	504959	100	64949	14,76

Як видно з таблиці, відбулось зростання чистого доходу від реалізації, собівартості товарів, робіт, послуг – на 8,33% з 2019 до 2021 р. Собівартість реалізації товарів, робіт, послуг на підприємстві складає левову частину витрат – від 94,71% до 89,40%, тобто за питомою вагою відбулось зменшення.

Значний розмір фінансових витрат товариства пояснюється укладанням тривалих лізингових угод на автотранспорт.

Збільшення чистого доходу та поступове зменшення собівартості підприємства не дало збільшення фінансового результату, а навпаки, призвело до зменшення на 39179 тис. грн. Це пов'язано із:

- збільшенням інших операційних витрат на 30626 тис. грн, або 34,13%;
- збільшенням витрат з податку на прибуток на 8588 тис. грн, або 52,43%.

Проведемо аналіз структури витрат ТОВ «ВІСТ ГРУП» протягом 2019-2021 рр. (див. рис. 3.4). Оцінка тенденцій зміни витрат дасть змогу оптимізувати діяльність підприємства.

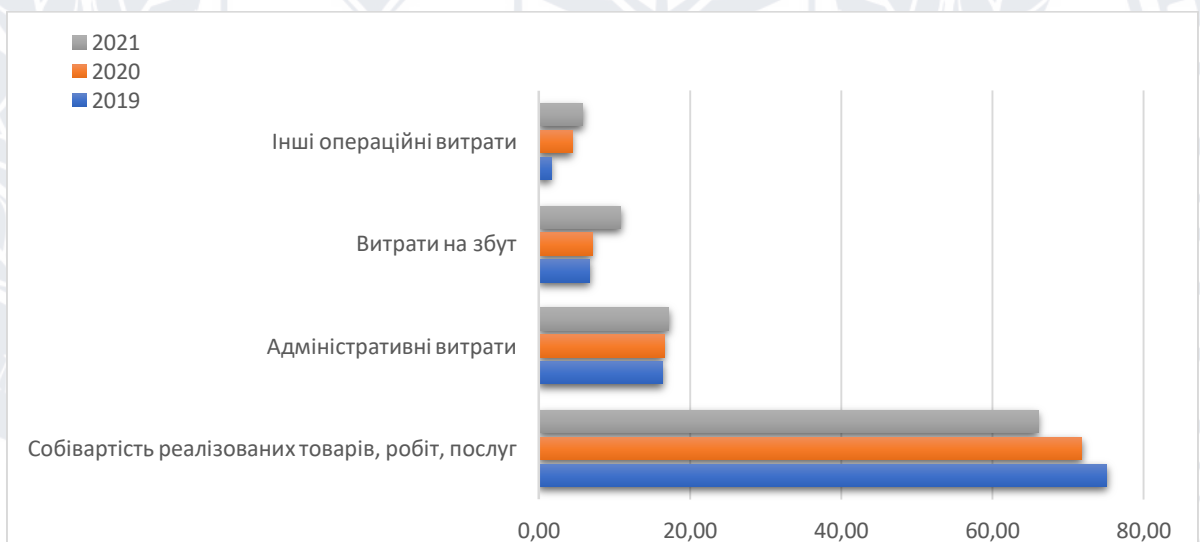


Рисунок 3.4 – Питома вага витрат в їх структурі ТОВ «ВІСТ ГРУП» у 2019-2021 рр.

Як видно з діаграми, найбільша питома вага з усіх операційних витрат припадає на собівартість продукції, що є характерним для торговельних підприємств. Найбільше значення собівартості спостерігається в 2019 році – 75,14%, в 2021 р. це 66,11%, тобто прослідковується спад на 9,03%. Характерним піком для інших операційних витрат, адміністративних та збутових витрат є 2021 рік, що пояснюється впливом зовнішніх чинників.

Збільшення понесених витрат на збут може бути спричинене неефективним управлінням запасами, адміністративних – збільшенням витрат управлінського персоналу (на відрядження, винагороди апарату управління тощо).

Групування витрат в незалежності від галузі діяльності у фінансовій звітності відбувається за п'ятьма статтями: матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Їх питому вагу в загальній структурі представлено на рис. 3.5.

Дані рисунку свідчать, передусім, про загальне збільшення операційних витрат в динаміці, найбільший скачок прослідковується щодо інших операційних витрат – 78321 тис. грн, або на 126% порівняно з 2019 р.

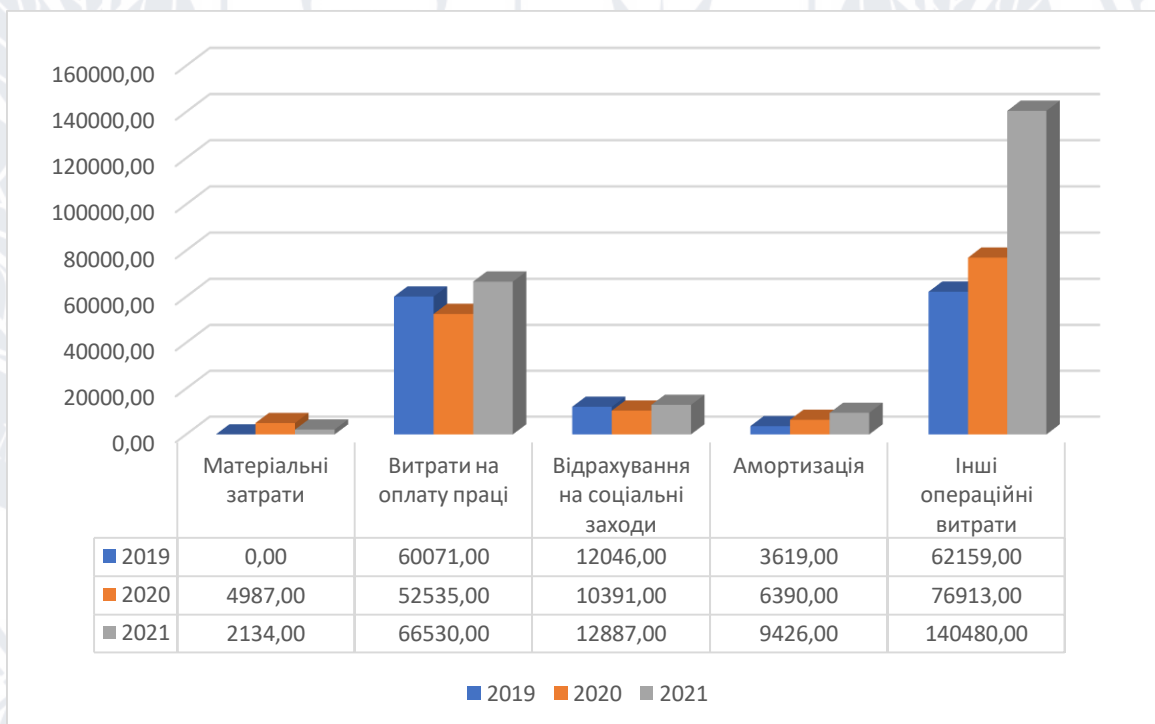


Рисунок 3.5 – Елементи операційних витрат ТОВ «ВІСТ ГРУП» у 2019-2021 рр.

У зв'язку із світовою пандемією в 2020 році витрати на оплату праці та соціальне страхування дещо впали, адже був тимчасовий простій, а згодом відбувся перехід на дистанційну роботу більшості працівників.

Збільшення показника амортизаційних відрахувань пов'язано із збільшенням вартості необоротних активів. На підприємстві використовується прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів.

Аналіз доходів підприємства (див. рис. 3.6) показав, що всі 100% у 2019 р. отримані від основної діяльності. В 2020 р. це 99,68%, темп зростання протягом 3 років складає 13,56%, хоча у 2020 році відбувся незначний спад в зв'язку з світовою пандемією, але товариство відновилося і почало виконувати плани по розвитку вже у 2021.

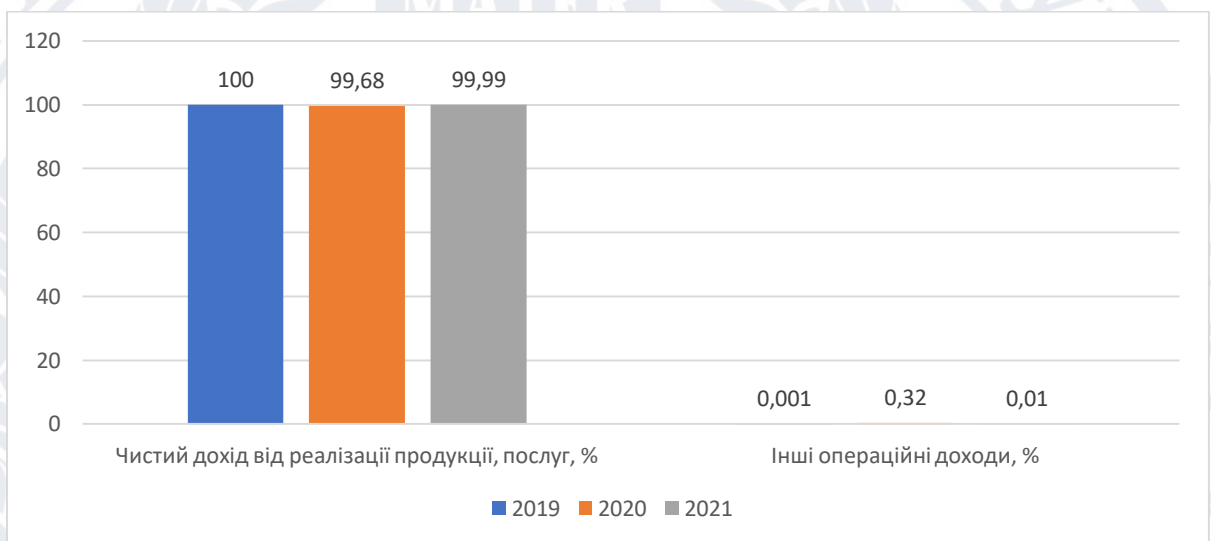


Рисунок 3.6 – Структура доходів ТОВ «ВІСТ ГРУП»

Для аналізу ефективності і прибутковості діяльності підприємства використовують показники рентабельності – див. табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Оцінка рівня рентабельності на ТОВ «ВІСТ ГРУП»

Показник	2019	2020	2021	Відхилення	Темп росту, %
Рентабельність продажів (ЧП/ЧД)*100	10,84	6,98	3,19	-7,65	-70,55
Рентабельність активів за ЧП (ЧП/валюта балансу)*100	10,23	5,64	2,71	-7,52	-73,48
Рентабельність продукції (ЧД/СБ)	57,48	57,15	65,08	7,6	4,82

Аналіз показав, що показник активів у 2019 році склав 10,23, що свідчить про ефективне використання майна підприємства. У 2021 р. відбулося значне зменшення показника – на 73,48%, що є негативною

тенденцією та пов'язано з неефективною системою управління активами товариства.

В 2019 році рівень рентабельності продажів ТОВ «ВІСТ ГРУП» досягнув піку – 10,84, що свідчить про дохідність операційного прибутку з кожної гривні проданої продукції. В результаті витрат 1 грн. на реалізацію товарів, робіт, послуг товариство отримало 0,108 грн, а в 2021 – 0,032 грн. Даний показник зменшився майже на 71%, головна причина – зменшення загального обсягу продажів в зв'язку з пандемією.

Показник рентабельності продукції на підприємстві доволі високий, що свідчить про отримання високого доходу з їх продажу та ефективний контроль витрат на реалізацію. Темп росту даного показника незначний, але присутній – на 4,82%.

Отже, проведений аналіз показав, що варто оптимізувати витрати ТОВ «ВІСТ ГРУП» та розглянути шляхи підвищення попиту на товари, відповідно, і чистого доходу від продажу. Пропонуємо запровадити такі заходи:

- переглянути базу постачальників товарів, адже ТОВ отримує багато бракованих товарів, як наслідок, спостерігаються великі об'єми повернень, що підвищує витрати;
- оптимізувати штат працівників з метою підвищення продуктивності праці і зменшення витрат на оплату праці;
- залучити активи, які не використовуються – напр., автотранспорт, що простоює, можна використовувати для надання послуг транспортування третім особам або клієнтам;
- організувати системний моніторинг виконання бюджету доходів та витрат на місяць;
- фінансовому відділу проводити детальний щомісячний аналіз доходів та витрат, щоквартальний – діяльності підприємства в цілому, приймати управлінські рішення на основі аналізу, зокрема, у галузі стратегічного управління.

3.2 Проблемні моменти організації і методики аудиту доходів і витрат

Для організації ефективної діяльності підприємства, а також залучення інвесторів необхідна процедура верифікації інформації фінансової звітності – аудит.

Аудит доходів та витрат – поширений і трудомісткий об'єкт перевірки передусім тому, що в правильності їх обліку та відображенні у фінансовій звітності зацікавлені як держава, так і само підприємство. Для держави це дохід державного бюджету як податок на прибуток та інші податки та збори, для підприємства – відсутність штрафів за неправдиве внесення у фінансову звітність даних та можливість залучення фінансового капіталу. Трудомісткість даного виду аудиту ґрунтується на високому рівні ризику щодо виявлення викривлень у ділянці, яка визначає фінансові результати і тому значно впливає на інвестиційну привабливість підприємства.

На сучасному етапі розвитку у базового підприємства – ТОВ «ВІСТ ГРУП» зростає потреба у підтвердженні достовірної облікової й податкової інформації про фінансово-господарську діяльність, тому актуальним є проведення аудиту, метою якого згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є генерація аудитором незалежної думки відносно формування та відповідності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах застосованій концептуальній основі [56].

Повномасштабні бойові дії на території України обумовили появу нового завдання аудиту – оцінити втрачене або зіпсоване в результаті військових дій майно, у тому числі те, що знаходиться на окупованій території і до якого немає доступу. В рамках такого завдання аудитор надасть оцінку правильності формування первинних документів, оформлення інвентаризації та інших доказів знищеного майна, адекватності застосованої методики його оцінки, а також сформує думку про реальний фінансовий стан діяльності підприємства. Тобто, основною метою аудиту є оцінка впливу військових дій

на фінансовий стан суб'єкта перевірки та його відображення у фінансовій звітності, як це показано на рис. 3.7.

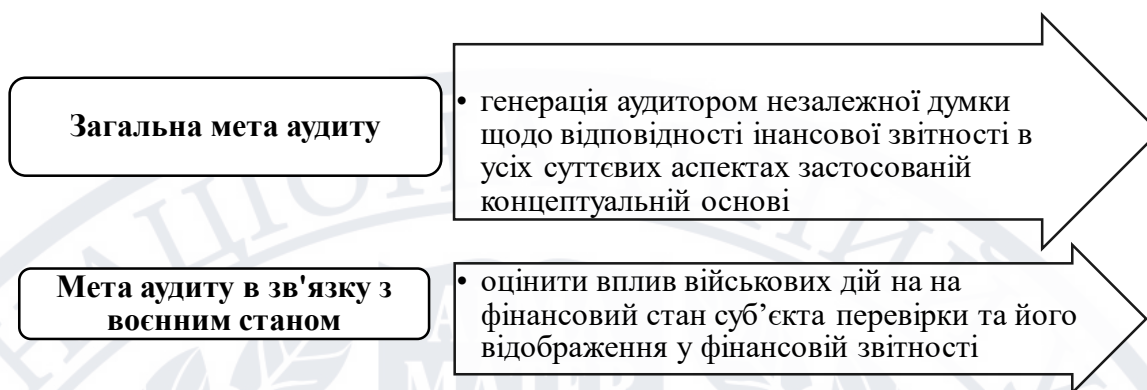


Рисунок 3.7 – Коригування мети аудиту під час воєнного стану та у поствоєнній економіці

Наразі особливо актуально проведення аудиту перед складанням річної фінансової звітності підприємства аби запобігти суттєвим похибкам у відображенні інформації.

Відповідно до МСА 200 аудитор використовує індивідуальну методику аудиту доходів та витрат діяльності, яка розробляється для конкретного підприємства в залежності від специфіки його діяльності та яка дає можливість отримати відповідні аудиторські докази, описати процедури та сформулювати висновки із можливим наданням рекомендацій щодо покращення ведення обліку та звітності [56].

Процес аудиту фінансової звітності розмежовують на такі етапи: організаційний, підготовчий, технологічний та заключний. Основні методи його проведення за етапами перевірки наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Методика аудиту доходів та витрат за етапами перевірки [57, 58]

Назва етапу	Сутність етапу	Методи
1	2	3
Організаційний	Вивчення клієнта: галузь, структура, діяльність підприємства, організація бухгалтерії, аналіз попередніх висновків аудиторів, власної спроможності перевірки	<i>Інспектування</i> при дослідженні установчих документів, звітності, облікової політики, <i>аналітичні процедури</i> при оцінці загальногалузевої практики

Продовження табл. 3.4

1	2	3
Підготовчий	Створення аудиторської групи, визначення потреби в експертах, формування плану та програми перевірки	<i>Інспектування</i> документів підприємства, зокрема, внутрішніх нормативних, для прийняття рішення щодо залучення експертів при зменшенні невизначеності з окремих облікових ділянок (наприклад, залучення оцінщика для оцінки ринкової вартості майна) і наступний <i>аналіз</i> інформації
Технологічний	Застосування аудиторських процедур відповідно до програми перевірки для отримання аудиторських доказів	<i>Повторне виконання</i> при перевірці дотримання облікової політики щодо обліку доходів і витрат, визначення фінансових результатів. <i>Повторне обчислення</i> , напр., при перевірці правильності розрахунку суми ТЗВ, <i>Запит</i> щодо поточення величини фінансових витрат за позиками. <i>Аналітичні процедури</i> – 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
Заключний	Формування та надання інформації замовнику, складання аудиторського звіту та висновку	<i>Аналітичні процедури</i> при аналітичному огляді аудиторської документації, узагальненні відхилень та їх причин

На першому та другому етапі проведення аудиту проблемним аспектом є дослідження діяльності підприємства і оцінка масштабів перевірки. Оскільки дані етапи перевірки відбуваються здебільшого в дистанційному форматі, не розглянуто всіх «підводних каменів» функціонування підприємства. Український бізнес з кожним роком все більше намагається відійти від тіньового бізнесу, проте умови сьогодення провокують підприємців занижувати свої доходи та завищувати витрати, і не завжди так звана «попередня» перевірка може показати всі нюанси. Аудитор може зіштовхнутись із такою проблемою після затвердження плану та програми, хоч вони можуть змінюватись, проте відповідно виникає більше запитань і розширюється час та процедури проведення перевірки.

На третьому етапі може виникнути трудомісткість в повторному обчисленні, звіянні сум доходів та витрат, відслідковуванні схем можливих крадіжок, відмивань коштів, інших шахрайств. Аудитору варто бути пильними

в дослідженні документів підприємства, задокументувати усі неточності та ретельно їх перевіряти, відповідно, висвітлити суттєвість цих помилок у своєму звіті.

Формувати аудиторські докази варто з різних джерел. Наприклад, аудитор знайшов систематичні великі витрати на шини для службових автомобілів, на підприємстві присутні первинні документи: виписка банку, видаткова накладна тощо. Проте доцільно здійснити запит до фірми постачальника, аби підтвердити суми оплати, бо можливий момент відмивання коштів або крадіжки майна (шин), відповідно, завищення витрат.

Останній етап перевірки передбачає формування аудиторського висновку. Важливим моментом є оцінка аудиторських доказів, чи вони відповідають за якістю та кількістю показникам прийнятності та достатності.

Якість і достовірність отриманих доказів залежить від способу їх отримання: суцільна чи вибіркова перевірка доходів та витрат [59]. Обравши вибірково перевірку для отримання доказів, не варто формувати остаточне рішення про достовірність відображення інформації про весь об'єкт обліку, в такому випадку аудитор допускає певний ступінь ризику. Наприклад, досліджуючи адміністративні витрати, не встановлено похибок у відображенні інформації на рахунках, по сумах тощо, відбулось правильне списання сум на фінансовий результат. Формувати судження, що аналогічно – витрати на збут та інші операційні витрати також достовірно відображені в обліку, буде хибним. Більш раціональним буде проведення суцільної перевірки, адже фінансовий результат зменшується на суму витрат, тому доволі важливим є ретельне дослідження їх відображення в обліку підприємства.

За результатами дослідження можна констатувати, що на кожному етапі аудиту підприємства аналітичні процедури відіграють вирішальну роль, наприклад, на етапі планування дозволяють визначити рівень аудиторського ризику та суттєвості і потенційно виявити області ризику, які потрібно детально дослідити.

Аудитор в якості джерел отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту доходів та витрат використовує різні документи, які представлені на рис. 3.8.

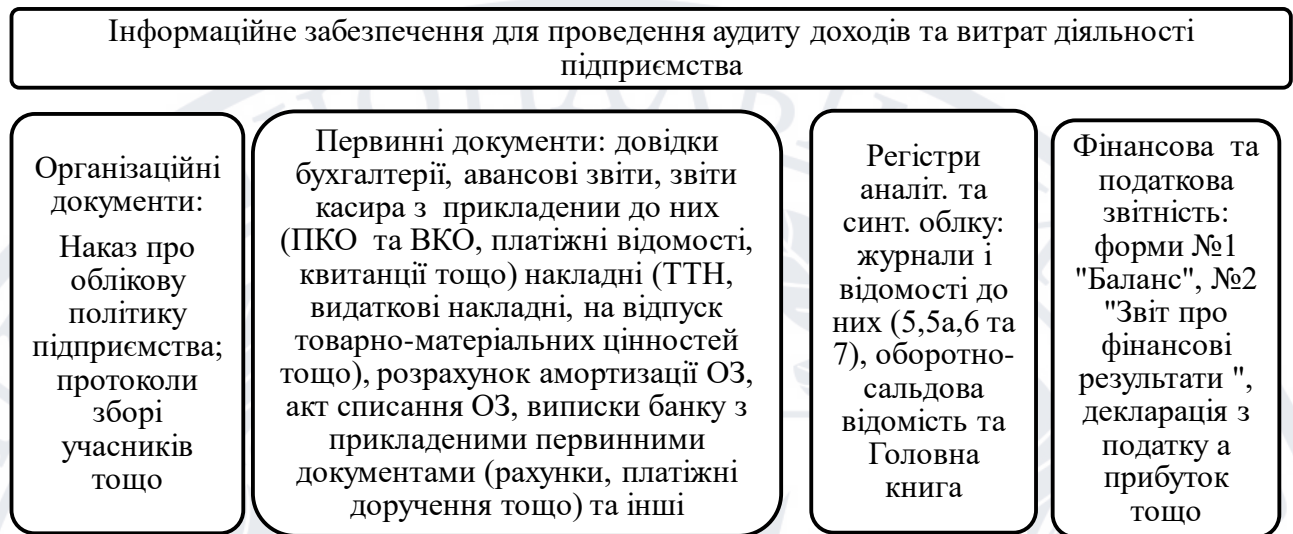


Рисунок 3.8 – Джерела облікової інформації для проведення аудиту [32, 58, 60]

Згідно МСА 500 «Аудиторські докази» аудиторська думка формується та модифікується на основі аудиторських доказів. Однією з проблем, з якою може зіштовхнутись аудитор при отриманні аудиторських доказів, є обмежений доступ до об'єктів обліку [61]. Враховуючи бойові дії, аудитору варто оцінити зможу дослідження потрібних об'єктів обліку, якщо доступ буде обмежений (ракетні обстріли, переміщення поля бою на територію підприємства тощо), в результаті потрібно змінювати підходи до проведення перевірки.

Всі дослідження та процедури аудитора мають бути задокументовані. МСА 230 надає перелік прикладів аудиторських документів, які можуть бути створені: програми аудиту; результати аналітичних процедур; письмові коментарі щодо конкретних проблем; резюме значущих питань; листи-підтвердження та листи-запевнення; контрольні переліки; листування (включно з електронною поштою) стосовно значущих питань тощо [62].

Після двосторонньої згоди з умовами проведення перевірки аудитор здійснює оцінку системи внутрішнього контролю за допомогою тестів контролю, які передбачають оцінку середовища та заходів контролю, що притаманні замовнику. Приклад таких тестів представлений у другому розділі дослідження.

Підписання оцінки СВК підприємства аудитору слід розробити план та програму проведення аудиторської перевірки, що дозволить якісно та вчасно провести аудит. Приклад стандартної програми аудиту доходів та витрат, представлено у ДОДАТКУ Е проте аудиторам доцільно трансформувати її під реалії сьогодення, в залежності місця розташування суб'єкта і об'єкта перевірки наприклад:

- вказати додаткові процедури перевірки, якщо підприємство знаходиться неподалік активних бойових дій, які можуть зміститись, і як результат, отримати певні докази буде не можливо в певні проміжки часу;
- прописати із запасом час проведення перевірки, адже через повітряні тривоги, обстріли робота аудитора припиняється, тому аби чітко йти по плану, варто накинути декілька днів для перевірки.

Результати, які отримані аудитором внаслідок виконання аудиторських процедур фіксуються у програмах аудиту або інших робочих документах аудитора, які на рівні фірми є стандартизованими і застосовуються при виконанні всіх завдань з аудиту. Рекомендуємо аудиторським фірмам запровадити нові внутрішні форми аудиторської документації з дослідження і підтвердження фактів пошкодження, ліквідації, псування майна клієнта з причини військових дій.

На завершальному етапі аудитор формує думку та складає аудиторський звіт. При його створенні аудитор має звернути увагу на:

- показники бухгалтерського обліку підприємства щодо дотримання нововведень законодавства України;
- дотримання положень облікової політики;

- ефективність системи внутрішнього контролю підприємства;
- достовірність відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності інформації про доходи та витрати;
- відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності втрачених, знищених активів внаслідок військових дій.

Якщо аудитор перевіряє підприємство після оформлення формажорного випадку (втрата майна під час воєнного стану), йому варто звернути увагу на наявність сертифікату Торгово-промислової палати України, який затверджує настання обставин непереборної сили, а також інші документи, які підтверджують втрату майна, вартість якого в майбутньому буде відшкодована [63]. Відповідно, на основі вказаних документів аудитор перевіряє правильність і достовірність відображення інформації про втрати.

Узагальнення усіх робочих документів представлені на рис. 3.9.

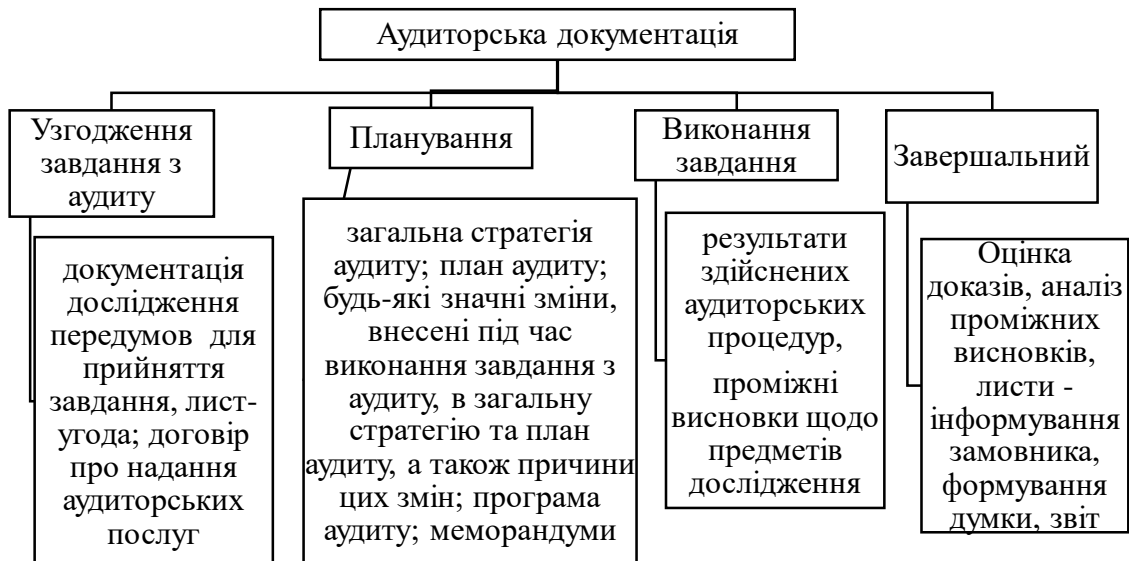


Рисунок 3.9 – Основні документи аудиторської перевірки [64-66]

Стандартизована документація аудитора не лише підтверджує факт проведення аудиту, а й забезпечує його якісне та не затратне по часу виконання. На основі задокументованих доказів легше сформулювати висновок щодо достовірності обліку доходів та витрат, а також думку щодо фінансової звітності в цілому, оскільки аналіз задокументованих проміжних висновків та

їх обґрунтованість є одночасно обґрунтуванням думки аудитора, висловленої у звіті незалежного аудитора.

Висновки до розділу 3

Проведено кластерний аналіз доходів та витрат представників торговельної галузі у 2020 році, що дозволив констатувати як проблеми за кластерами, так і загальну проблему вітчизняних торговельних підприємств – високі адміністративні, інші операційні та збутові витрати, що обумовлює потребу оптимізації господарських процесів – побудови ефективної моделі мінімізації витрат.

Здійснено детальний аналіз представника торговельної галузі – ТОВ «ВІСТ ГРУП» за період 2019-2021 рр., за результатами якого запропоновано оптимізувати витрати підприємства та розглянути шляхи підвищення попиту на товари, відповідно, і чистого доходу від продажу, за такими напрямками:

- переглянути базу постачальників товарів, адже ТОВ отримує багато бракованих товарів, як наслідок, спостерігаються великі об'єми повернень, що підвищує витрати;
- оптимізувати штат працівників з метою підвищення продуктивності праці і зменшення витрат на оплату праці;
- залучити активи, які не використовуються – напр., автотранспорт, що простоює, можна використовувати для надання послуг транспортування третім особам або клієнтам;
- організувати системний моніторинг виконання бюджету доходів та витрат на місяць;
- фінансовому відділу проводити детальний щомісячний аналіз доходів та витрат, щоквартальний – діяльності підприємства в цілому, приймати управлінські рішення на основі аналізу, зокрема, у галузі стратегічного управління.

За результатом дослідження визначено, що основною метою аудиту під час воєнного стану та у поствоєнній економіці має бути оцінка впливу

військових дій на фінансовий стан суб'єкта перевірки та його відображення у фінансовій звітності. Констатований ризик викривлення інформації укладачами звітності задля підвищення фінансової привабливості підприємства і обумовлена цим трудомісткість процесу аудиту доходів та витрат.

За результатами аналізу методики аудиту даної облікової ділянки за етапами перевірки ідентифікована значуща роль аналітичних процедур, які допомагають сформулювати докази. Обґрунтовано, що основним джерелом отримання аудиторських доказів щодо обліку доходів та витрат є первинні документи як самого підприємства, так і його контрагентів, у зв'язку з чим виділена проблема відсутності належного документування витрат у зв'язку з бойовими діями на території України, що ускладнює аудиторю підтвердження їх величини у звітності.

Надані рекомендації щодо адаптації методики аудиту доходів і витрат до реалій сьогодення, зокрема, вказувати додаткові процедури перевірки, якщо підприємство знаходиться неподалік активних бойових дій, які можуть зміститись, і як результат, отримати певні докази буде не можливо в певні проміжки часу; прописати із запасом час проведення перевірки, адже через повітряні тривоги, обстріли робота аудитора припиняється.

За результатами дослідження узагальнені основні документи аудиторської перевірки, розроблені шаблони робочих документів аудитора – тест оцінки СВК та програма аудиту доходів і витрат. Надана рекомендація аудиторським фірмам запровадити нові внутрішні форми аудиторської документації з дослідження і підтвердження фактів пошкодження, ліквідації, псування майна клієнта з причини військових дій.

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження теорії і практики обліку і аудиту доходів та витрат вітчизняного торговельного підприємства були зроблені такі висновки.

Для організації ефективної системи обліку як складової управлінської системи підприємства важливо правильно розуміти сутність категорій доходів та витрат як таких, що напрями впливають на фінансовий стан та результати діяльності підприємства, а також здійснювати їх класифікацію, доцільну для прийняття своєчасних управлінських рішень.

При дослідженні еволюції понять доходів та витрат підприємства констатовано, що дані дефініції визначаються етапом економічного розвитку суспільства. На основі критичного аналізу національних і міжнародних облікових регламентів щодо доходів та витрат ідентифікована відмінність принципів їх класифікації, що створює проблему практичного менеджменту. З урахуванням поточних реалій надана рекомендація повернути у класифікацію витрат за П(С)БО 16 категорію надзвичайних, що допоможе реальній оцінці фінансового стану та результатів діяльності підприємств в умовах пандемії та воєнного стану, а також розробити Методичні рекомендації щодо оцінки майна, обліку та звітування вітчизняних підприємств, які були частково або повністю зруйновані під час військових дій.

Для прийняття управлінських рішень, у тому числі щодо поствоєнного розвитку економіки, та з урахуванням наданих пільг щодо спрощеного оподаткування запропоновано відновлення податкових перевірок суб'єктів господарювання у регіонах, де немає повномасштабних бойових дій, що забезпечить достовірність інформації, відображеної у фінансовій звітності, та залучить кошти у державний бюджет.

За результатами дослідження констатована роль Наказу про облік політику підприємства як обов'язкової умови організації ефективної системи обліку на підприємстві. Ідентифіковані елементи облікової політики доходів

та витрат торговельного підприємства, розроблено шаблон експертної оцінки наказу про облікову політику, апробований на ТОВ «ВІСТ ГРУП». За результатами оцінки встановлено, що облікова політика базового підприємства в цілому є ефективною, проте потребує редагування, надані конкретні пропозиції щодо останнього.

При дослідженні синтетичного та аналітичного обліку доходів і витрат торговельного суб'єкта господарювання запропоновано поглибити аналітику для субрахунків: 702, 704, 791, що допоможе приймати ефективні управлінські рішення. Виділена така сучасна категорія додаткових витрат вітчизняних підприємств, як втрати від воєнного стану: втрата майна, продукції від артобстрілів, оплата простою, благодійна допомога цивільним та військовим. У роботі узагальнені заходи, облік і документальне оформлення таких втрат. Закцентовано увагу укладачів звітності на документальному оформленні таких операцій не тільки з точки зору формування достовірної звітності, а й можливих відшкодувань у майбутньому.

Констатовано, що вітчизняна форма № 2 повністю задовольняє вимоги міжнародних стандартів щодо представлення інформації щодо доходів та витрат. Звіт про фінансові результати дозволяє аналізувати витрати із застосуванням класифікації як за методом характеру витрат (елементів витрат), так і за методом функцій витрат (собівартості реалізації), що надає користувачам звітності українських підприємств додаткові переваги широкого аналізу фінансових результатів суб'єктів господарювання. Ідентифікована проблема відсутності відображення вітчизняними підприємствами нефінансової інформації, яка спричиняє чи пояснює формування доходів та витрат підприємства. Запропоновано представлення у Примітках до фінансової звітності показників, які пояснюють умови формування доходів та витрат, зокрема, щодо наслідків війни та перспектив розвитку підприємства на найближче майбутнє.

Розглянута автоматизація обліку базового підприємства програмними продуктами 1С Управління торгівлі в Україні 8.3.1 та BSI, визначені переваги

та недоліки такого сполучення, запропоновано здійснення модернізації BSI, а також використання електронних платформ ВЧАСНО та EDI-N.

Досліджено три галузі внутрішнього контролю на підприємстві: бухгалтерський, адміністративний і бюджетний, виокремлено їх завдання та мету. Встановлено найбільшу ефективність бюджетування як інструменту внутрішньогосподарського контролю за доходами і витратами торговельного підприємства. Ідентифіковані проблеми проведення інвентаризації як заходу контролю – трудомісткість та наявність втрат майна в результаті військових дій. Для вирішення зазначених проблем запропоновані: інтеграція обладнання для проведення інвентаризації з програмними продуктами автоматизації обліку та алгоритм оформлення в бухгалтерському обліку добровільної передачі майна у військові формування.

Доведена ефективність введення створення відділу внутрішнього аудиту в рамках організації внутрішньогосподарського контролю, запропоновано для використання на базовому підприємстві Положення про службу внутрішнього аудиту.

Проведено кластерний аналіз доходів та витрат представників торговельної галузі у 2020 році, що дозволив констатувати як проблеми за кластерами, так і загальну проблему вітчизняних торговельних підприємств – високі адміністративні, інші операційні та збутові витрати, що обумовлює потребу оптимізації господарських процесів – побудови ефективної моделі мінімізації витрат. Надані рекомендації ТОВ «ВІСТ ГРУП»: переглянути базу постачальників товарів; оптимізувати штат працівників; залучити активи, які не використовуються; організувати системний моніторинг виконання бюджету доходів та витрат на місяць; проводити щомісячний аналіз доходів та витрат, щоквартальний – діяльності підприємства в цілому, приймати управлінські рішення на основі аналізу, зокрема, у галузі стратегічного управління.

За результатом дослідження визначено, що основною метою аудиту під час воєнного стану та у поствоєнній економіці має бути оцінка впливу військових дій на фінансовий стан суб'єкта перевірки та його відображення у

фінансовій звітності. Констатований ризик викривлення інформації укладачами звітності задля підвищення фінансової привабливості підприємства і обумовлена цим трудомісткість процесу аудиту доходів та витрат.

За результатами аналізу методики аудиту даної облікової ділянки за етапами перевірки ідентифікована значуща роль аналітичних процедур, які допомагають сформувати докази. Обґрунтовано, що основним джерелом отримання аудиторських доказів щодо обліку доходів та витрат є первинні документи як самого підприємства, так і його контрагентів, у зв'язку з чим виділена проблема відсутності належного документування витрат з причини бойових дій на території України, що ускладнює аудитору підтвердження їх величини у звітності.

Надані рекомендації щодо адаптації методики аудиту доходів і витрат до реалій сьогодення, зокрема, планувати додаткові процедури перевірки, якщо підприємство знаходиться неподалік активних бойових дій, і аудитор не зможе отримати передбачені докази; а також резервувати додатковий час проведення перевірки з урахуванням безпекової ситуації в Україні.

За результатами дослідження розроблені шаблони робочих документів аудитора – тест оцінки СВК та програма аудиту доходів і витрат. Надана рекомендація аудиторським фірмам запровадити нові внутрішні форми аудиторської документації з дослідження і підтвердження фактів пошкодження, ліквідації, псування майна клієнта з причини військових дій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Попович О. В., Діденко Н. Ю. Тлумачення економічної сутності категорії «дохід». *Економіка і суспільство*. 2016. №7. С. 975-978.
2. Шмиголь Н. М., Балака Т. Дохід підприємства: історичні етапи формування категорії в обліку та економічній теорії. *Приазовський економічний вісник*. 2017. № 1. С. 3-9.
3. Яворська Т. І., Соболевська О. О. Теоретичні аспекти сутності доходів та їх класифікація. *Збірник наукових праць ТДАТУ ім. Дмитра Моторного*. №2020. №2 (42). С. 101-107.
4. Павелко О. В. Теоретичний аспект дослідження сутності поняття «дохід» та особливості його класифікації. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. 2008. №10. С. 285-293.
5. Гуріна Н. В. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи вирішення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. №12 (ч.1). С. 203-205.
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України №290 від 29.11.1999 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 15.05.2022 р.).
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.1999 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 02.06.2022 р.).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text (дата звернення: 15.05.2022 р.).
9. Селіванова Н. М. Проблеми нормативно-правового забезпечення обліку доходів. *Інфраструктура ринку*. 2018. №16. С. 198-205.

10. Гнатенко Є. П., Бурова Т. А. Основні підходи щодо розуміння сутності поняття «витрати». *Економічні науки*. 2014. №5.2 (101). С. 33-36.

11. Шутько Т. І. Витрати в економічній теорії наукових шкіл. *Економіка та держава*. 2015. №9. С. 133-135.

12. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислового підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. №15. С. 122-126.

13. Ткаченко Н. М., Гуріна Н.В. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»: обліково-економічний аспект. *Ефективна економіка*. 2015. №9.

14. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати». *Економіка і суспільство*. 2017. №9. С. 1181-1185.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 20.05.2022 р.).

16. Концептуальна основа фінансової звітності. 2018. (із змінами і доповненнями). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення: 20.05.2022 р.).

17. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 20.05.2022 р.).

18. Ліснічук О.І., Каткова Н.В. Торгова націнка як одне із основних джерел формування доходу підприємств роздрібної торгівлі. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. №15. С. 591-594.

19. Гарбар В. А., Денисюк О. М., Гарбар Ж. В., Кондратова О. В. Сучасні підходи до визначення та класифікації доходів торговельного підприємства. *Наукова думка сучасності і майбутнього*. 2017. С. 36-39.

20. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Наказ, рекомендації Міністерства економіки України від 22.05.2002 № 145 (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text> (дата звернення: 20.05.2022 р.).

21. Архипова К. С., Чижик А. К. Нормативне регулювання обліку доходів та фінансових результатів згідно з міжнародними стандартами. *Стратегія інноваційного розвитку економіки України: проблеми, перспективи, ефективність: матеріали VIII-ої Міжнар. науково-практичної інтернет-конф. студентів та молодих вчених*. 2017. С. 104-106.

22. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 28.05.2022 р.).

23. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 28.05.2022 р.).

24. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг Закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>.

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. (із змінами і доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 29.05.2022 р.).

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 № 353 (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text> (дата звернення: 29.05.2022 р.).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 29.05.2022 р.).

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 29.05.2022 р.).

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042#Text (дата звернення: 30.05.2022 р.).

30. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 31.05.2022 р.).

31. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні: Наказ Міністерства транспорту України від 14.10.1997 № 363 (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#Text> (дата звернення: 31.05.2022 р.).

32. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356 (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 31.05.2022 р.).

33. Домбровська Н. Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. №9. С. 771-775.

34. Перехід на єдиний податок 2% з обороту – порядок дій платника.
URL: <https://sys2biz.com.ua/news/perehid-na-yedynyj-podatok-2-z-oborotu-poryadok-dij-platnyka/> (дата звернення: 20.08.2022 р.).
35. Качмар О. В., Тюлюзін Д. Д. Інвентаризація в обліковій політиці підприємства. *I Міжнародна науково-практична інтернет-конференція ЛНАУ*. 2019. Ч.1. С.205-207.
36. Шмигель О. Є. Особливості розроблення облікової політики торговельного підприємства. *Інноваційна економіка*. 2021. №3-4. С. 159-163.
37. Прокопенко А. О. Забезпечення майбутніх витрат і платежів в обліковій політиці підприємства. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку: зб. матеріалів IV Всеукраїнської студ. наук.-практ. 2конф.*; 19 квітня 2018 р. – К.: КНЕУ, 2018. С. 25-28.
38. Данилюк А. Р. Управління витратами торговельного підприємства. *Економіка і менеджмент 2021: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку* : зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф., 8–9 квіт. 2021 р. : у 8 т. – Дніпро. 2021. С. 24-27.
39. Князь С. В., Залуцький В. П., Яворська Н. П. Проблеми обліку доходів та витрат торговельних підприємств. *Ефективна економіка*. 2017. №2.
URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5425>.
40. Бобрик Н. Фермер роздав власну продукцію переселенцям: відображаємо в обліку. *Все про бухгалтерський облік*. 2022. №25.
41. Прощина Т. Простій під час воєнного стану: відколи можна встановити. *Все про бухгалтерський облік*. 2022. №25.
42. Булгакова О. Наслідки артобстрілу підприємства: що в обліку. *Все про бухгалтерський облік*. 2022. №32.
43. Прощина Т. Благодійну допомогу захисникам України та переселенцям звільненого від оподаткування. *Все про бухгалтерський облік*. 2022. № 28.
44. Куриляк З. Допомога армії основними засобами: облікові наслідки. *Все про бухгалтерський облік*. 2022. №30.

45. Воляник Г. М., Марушко Н. С. Особливості обліку товарних операцій та оптимізація внутрішнього контролю на підприємстві. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2018. №1. С. 165-173.

46. Шеверя Я. В., Ганусич В. О. Формування показників звіту про фінансові результати (сукупні доходи) для управління: організаційно-методичні підходи. *Інфраструктура ринку*. 2017. №7. 404-410 с.

47. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Інтегрована звітність для вітчизняних корпорацій. *Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні*. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції 12 березня 2021 року : збірник наукових праць. – Вінниця: ВНТУ, 2021. С. 353-355.

48. Вареник В. М., Іщенко С. В. Розробка системи контролю та аналізу операційних витрат на підприємстві. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського*. 2017. №20. С. 935-940.

49. Рудницька О. В. Бюджетування як інструмент управлінського обліку на торговельних підприємствах. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2016. № 51. С. 120-124.

50. Пожуєва Т. О. Бюджетування як напрямок удосконалення системи управління діяльністю підприємств. *Вісник економічної науки України*. 2017. №1 С. 73-77.

51. Замороз І. М. Особливості проведення інвентаризації у торговельних підприємствах. С. 34-36. URL: <https://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9154/1/34-36.pdf>.

52. Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 №2024/02.0-7.1. URL: <https://cci.vn.ua/ofitsijnyj-lyst-tpp-ukrayiny-shhodo-pidtverdzhennya-fors-mazhornyh-obstavyn/> (дата звернення: 08.10.2022 р.).

53. Примусово відчужені, вилучені, добровільно передані на потреби ЗСУ основні засоби: що з амортизацією? URL: <https://medoc.ua/blog/primusovo->

[vidchuzheni-vilucheni-dobrovilno-peredani-na-potrebi-zsu-osnovni-zasobi-shho-z-amortizaciju](#). (дата звернення: 08.10.2022 р.).

54. Фінансова звітність підприємств за 2020 рік. URL: https://clarity-project.info/edr/33326775/finances?current_year=2020 (дата звернення: 10.10.2022 р.).

55. Сидорова А. В., Біленко Д. В., Буркіна Н. В. Бізнес-аналітика: навчально-методичний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса. 2019. 104 с.

56. Міжнародний стандарт аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 25.10.2022 р.).

57. Радіонова Н. Й., Гайден І. С. Організаційні засади проведення аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. *Економічний простір*. 2019. №142. С. 136-148.

58. Крот О. М., Майданюк В. В. Інформаційне забезпечення та організаційно-методична побудова процесу аудиту фінансових результатів діяльності підприємства. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2019. № 6. С. 112-117.

59. Фабіянська В. Ю. Аудиторські докази: сутність оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності. *Агросвіт*. 2020. №8. С. 77-86.

60. Рябцева А. С. Аудит операційних витрат підприємства. *Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України: збірник наукових праць VI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет – конференції*. Видавництво-редакційний відділ ВТЕІ КНТЕУ. 2017. С. 527-532.

61. Міжнародний стандарт аудиту «Аудиторські докази» URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 29.10.2022 р.).

62. Міжнародний стандарт аудиту 230 «Аудиторська документація». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (дата звернення: 20.10.2022 р.).

63. Михайленко О., Ніколаєнко С. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2022. №4. С. 163-168.

64. Міжнародний стандарт аудиту 210 «Узгодження умов з завдання аудиту». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (дата звернення: 29.10.2022 р.).

65. Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (дата звернення: 29.10.2022 р.).

66. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu> (дата звернення: 29.10.2022 р.).

ДОДАТОК А

**Порівняльна характеристика обліку доходів та витрат згідно з
НП(С)БО 15-16 та Концептуальної основи фінансової звітності, МСБО 1,
18, 23 [6-8, 29]**

№ з/п	Ознака	НП(С)БО	МСБО, Концептуальні основи фінансової звітності
1	2	3	4
1	Визначення понять «дохід» та «витрати»	<p>Дохід – це 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</p> <p>Витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань</p>	<p>Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу</p> <p>Окремого стандарту немає, але Концептуальна основа фінансової звітності трактує: витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателів вимог до власного капіталу</p>
2	Класифікація	<p>Дохід класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:</p> <p>дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи</p> <p>Витрати класифікують:</p> <p>Виробничі витрати; операційні; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати</p>	<p>Дохід від продажу товарів; дохід від надання послуг; дохід, який виникає в результаті використання третіми сторонами активів суб'єкта господарювання, що приносять відсотки, роялті та дивіденди</p> <p>МСБО 1 за двома напрямками: за характером (амортизація, транспортні витрати тощо, тобто операційні витрати) та за функціями витрат (витрати на збут, адміністративні та інші витрати)</p>
3	Оцінка	<p>Оцінка доходів:</p> <p>Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню</p>	<p>Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання</p>

1	2	3	4
		<p>Оцінка витрат:</p> <p>В НП(С) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат наприклад, на запаси викладені в НП(С)БО 9 «Запаси»</p>	<p>В МСФЗ не наведено чітких правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів</p>
4	Відображення у фінансовій звітності	<p>Доходи і витрати від звичайної діяльності поділяють на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Операційні; • Фінансові; • Інвестиційні; • Інші. 	<p>Доходи і витрати, які пов'язані із:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Операціями; • Фінансовими інвестиціями; • Залученням фінансуванням.
5	Деталізація інформації	<p>Деталізації з додаванням рядків тощо – не передбачається. Лише в додаткових статтях (інших податків з обороту та частки меншості) консолідованої фінансової звітності.</p>	<p>Деталізація інформації можлива, якщо це стосується конкретизації діяльності підприємства, можливе додавання рядків і проміжних підсумків.</p>

ДОДАТОК Б
Наказ про облікову політику ТОВ «Віст Груп»
Товариство з обмеженою відповідальністю «Віст Груп»

НАКАЗ №1

02.01.2019 р

Шостка

Про облікову політику підприємства

На виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996-XIV, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених Міністерством фінансів України, з метою складання достовірної фінансової звітності

НАКАЗУЮ:

1. При веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності застосовувати національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України.

2. Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на підприємстві покладається на бухгалтерію підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

3. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, покладається на директора підприємства.

4. Відповідальність за подання фінансової, податкової, статистичної, соціальної звітності у встановлені законодавством строки, несе головний бухгалтер підприємства.

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

6. Для ведення бухгалтерського обліку застосовувати комп'ютерну форму обліку.

7. Підставою для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є первинні документи, які складають на паперових носіях.

8. Якщо повнота облікових реєстрів не дозволяє підтримувати систему обліку та контролю на якісному та ефективному рівні, бухгалтерії дозволяється розробляти власні форми облікових документів, які повинні включати затверджені законодавством обов'язкові реквізити.

9. Установити такі кількісні критерії суттєвості інформації для:

-Окремий об'єктів обліку активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства - 3% вартості всіх активів, зобов'язань і власного капіталу відповідно;

- окремих видів доходів і витрат - 2% чистого прибутку (збитку) підприємства;
- проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів і нематеріальних активів - 10% справедливої вартості об'єктів основних засобів і нематеріальних активів;
- визначення подібності активів-5% справедливої вартості об'єктів обміну;
- статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) - 5% суми підсумку Балансу;
- статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) - 5% суми чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- статей Звіту про рух грошових коштів - 5% суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності;
- статей Звіту про власний капітал - 5% розміру власного капіталу підприємства.

10. Установити такий порядок обліку необоротних активів:

- Включати до складу малоцінних необоротних матеріальних активів з терміном корисного використання (експлуатації) більше одного року, вартістю не більше 2500 грн. (без урахування ПДВ).
- Застосовувати при нарахуванні амортизації об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (за винятком зазначених у попередньому абзаці) прямолінійний метод.
- Одиницею обліку основних засобів є окремих об'єкт. У випадку придбання одного об'єкту основних засобів, що складається з частин, визнавати в бухгалтерському обліку як окремих об'єкт основних засобів. Установити вартісну межу для основних засобів в розмірі 2500 грн. Прийняти ліквідаційну вартість основних засобів для цілей амортизації рівною нулю.
- Нараховувати амортизацію нематеріальних активів з використанням прямолінійного методу.
- Нараховувати амортизацію малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів в першому місяці використання в розмірі 100% їх вартості.

11. Установити такий порядок обліку запасів:

- Вважати одиницею аналітичного обліку запасів кожне їхнє найменування. Надавати придбанам товарам власні назви, які дозволяють ідентифікувати товар, як такий, що вказаний у документах постачальника.
- Організувати аналітичний облік руху товарно - матеріальних цінностей у кількісно - сумовому вираженні.
- Проводити зарахування запасів на баланс підприємства за їхній первісній вартості.
- При реалізації запасів застосовувати метод списання – по середньозваженої собівартості.
- Встановити періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів щоквартально.

- Списання палива здійснюється на підставі подорожніх листів, які включають інформацію про фактичні витрати палива, норми витрат палива не враховуються.

12. Обчислювати величину резерву сумнівних боргів із застосуванням методу абсолютної суми сумнівної заборгованості на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів не рідше 1 разу на 2 роки.

13. Створювати резерв відпусток поквартально

14. Здійснювати оцінку ступеня завершеності операцій з надання послуг (виконання робіт) шляхом вивчення виконання робіт з відображенням в бухгалтерському обліку витрат в звітному періоді підписання акта наданих послуг (виконаних робіт).

15. Включати до складу витрат:

- компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ за товарами / послугами, спочатку придбаним для оподатковуваних операцій, при подальшому використанні в негосподарської / пільгової діяльності;

- витрати на страхування співробітників;

- витрати на мобільний зв'язок та інтернет для співробітників компанії

16. Строки та об'єкти проведення інвентаризації, а також склад інвентаризаційної комісії визначати наказом керівника підприємства.

17. Облік розрахунків з покупцями здійснювати по договорам по бухгалтерському рахунку 36 «Розрахунки з покупцями».

18. Облік розрахунків з постачальниками здійснювати по договорам по бухгалтерському рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

19. Облік здійснюваних витрат діяльності вести з використанням класу рахунків 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій.

20. Витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (адміністративні витрати, витрати на збут тощо), вважаються витратами періоду, у якому вони були нараховані.

21. Витрати, щодо яких не отримано первинних документів від контрагентів, визнаються витратами в періоді їх фактичного понесення. Операція за неотриманими первинними документами відображається на підставі бухгалтерської довідки з вказанням розрахункової суми витрат.

22. Визначати курсові різниці на дату здійснення господарських операцій за монетарними статтями в іноземній валюті в межах здійсненої операції.

23. Оплата праці працівникам організації здійснюється відповідно до штатного розкладу .

24. Бухгалтерський облік касових операцій здійснювати відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою НБУ від 29.12.2017р. № 148.

25. Облік витрат, пов'язаних з відрядженням, граничні норми добових на службові відрядження, терміни подачі звіту про використання коштів та інші питання, пов'язані з обліком службових відряджень, визначені в Положенні про відрядження організації в колективному договорі.

26 Якщо на підставі первинних документів, отриманих після складання та затвердження фінансової звітності, виявлено помилку або встановлено що різниця між сумою фактичних витрат та розрахунковою сумою витрат суттєво впливає на фінансову звітність попереднього періоду, здійснюється коригування сальдо нерозподіленого прибутку. Складається бухгалтерська довідка в місяці виявлення помилки. виправляється фінансова звітність за попередній помилковий рік. Подається уточнююча декларація з податку на прибуток з виправленою фінансовою звітністю.

27. Для документів визначених у пункті 44.1 ст. 44 Податкового кодексу України, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, термін зберігання встановити згідно вимог п. 44.3 ст. 44 Податкового кодексу України, а саме у 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовувалися зазначені документи, а у разі її неподання - з передбаченого цим Кодексом граничного терміну подання такої звітності. Строки зберігання типових документів на електронних носіях відповідають строкам зберігання аналогічних документів на паперових носіях

28. Облікова політика, викладена в цьому наказі, є єдиною по підприємству.

29. Зміни до наказу про облікову політику вносяться у разі змін вимог установчих документів підприємства, якщо зміни облікової політики забезпечать більш повне відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, зміни вимог законодавства до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

30. Перегляд окремих положень облікової політики також можливий за умови, якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

31. Зміни до наказу про облікову політику затверджуються директором підприємства.

директор

З наказом ознайомлені:

Головний бухгалтер

02.01.2019

ДОДАТОК В

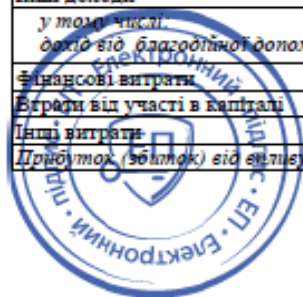
Звіт про фінансові результати та Баланс ТОВ «ВІСТ ГРУП» за 2021 рік

Підприємство <u>Товариство з обмеженою відповідальністю "ВІСТ ГРУП"</u> (найменування)	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ	КОДН	
		2022	01 01
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за Рік 2021 р.		33326775	
Форма № 2 Код за ДКУД		1801003	

ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	745 257	606 714
Чисті зароблені страхові премії	2010	-	-
<i>премії підписані, валова сума</i>	2011	-	-
<i>премії, передані у перестраховування</i>	2012	-	-
<i>зміна резерву незароблених премій, валова сума</i>	2013	-	-
<i>зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій</i>	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(451 457)	(386 063)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	293 800	220 651
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	-	-
<i>зміна інших страхових резервів, валова сума</i>	2111	-	-
<i>зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах</i>	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	83	1 955
у тому числі:	2121	-	-
<i>дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю</i>			
<i>дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i>	2122	-	-
<i>дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування</i>	2123	-	-
Адміністративні витрати	2130	(117 535)	(89 301)
Витрати на збут	2150	(74 081)	(38 326)
Інші операційні витрати	2180	(39 792)	(23 589)
у тому числі:	2181	-	-
<i>витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю</i>			
<i>витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції</i>	2182	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	62 475	71 390
збиток	2195	(-)	(-)
Дохід від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	-	-
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі:	2241	-	-
<i>дохід від благодійної допомоги</i>			
Фінансові витрати	2250	(13 710)	(12 242)
Витрати від участі в капіталі	2255	(-)	(-)
Інші витрати	2270	(-)	(-)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	-	-



Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	48 765	59 148
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(24 968)	(16 801)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	23 797	42 347
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

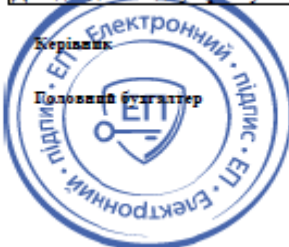
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	23 797	42 347

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	2 134	4 987
Витрати на оплату праці	2505	66 530	52 535
Відрахування на соціальні заходи	2510	12 887	10 391
Амортизація	2515	9 426	6 390
Інші операційні витрати	2520	140 480	76 913
Разом	2550	231 457	151 216

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-



Лазар
Миколайович
ЕПТ Володимир
Наталія
Миколаївна

Салова Анна Михайлівна

Кокотіва Наталія Михайлівна

Продовження ДОДАТКУ В

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю "ВІСТ ГРУП"	Дата (рік, місяць, число)	31.12.2021	КОДИ
Територія	СУМСЬКА	за ЄДРПОУ	43324774	ІДЕНТИФІКАЦІЙНИЙ
Організаційно-правова форма господарювання	Приватне підприємство	за КАТОГП	UA59100170010017917	
Вид економічної діяльності	Неспеціалізована оптова торгівля	за КОПФГ	120	
Середня кількість працівників	602	за КВЕД	46.90	
Адреса, телефон	вулиця Пришколярська, буд. 1-А, м. ШОСТКА, СУМСЬКА обл., 41100		42904	
Освітня завіра: тис. грн. без десятичного знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого виводяться в гривнях з копійками)				
Складено (робити позначку "ч" у відповідній клітинці):				
за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку				V
за міжнародними стандартами фінансової звітності				

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2021 р.

Форма №1 Код за ДКУД 1801001

А К Т И В	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	355	167
первісна вартість	1001	943	943
накопичена амортизація	1002	588	776
Нематеріальні капітальні інвестиції	1005	98	830
Основні засоби	1010	26 397	30 166
первісна вартість	1011	40 806	53 813
знос	1012	14 409	23 647
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
первісна вартість інвестиційної нерухомісті	1016	-	-
знос інвестиційної нерухомісті	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	-	-
накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:			
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	-	-
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені акцизні витрати	1060	-	-
Частковий коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	26 850	31 163
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	606 709	722 485
виробничі запаси	1101	615	789
незавершене виробництво	1102	-	-
готова продукція	1103	-	-
товари	1104	606 094	721 696
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Депозити переуступки	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцією, товари, роботи, послуги	1125	47 723	83 779
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	-	-
з бюджетом	1135	9 316	4 395
у тому числі з податку на прибуток	1136	9 316	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з зарплатних допомог	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	19 889	33 333
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	5 938	281
готівка	1166	-	-
рахунки в банках	1167	5 938	281
Витрати майбутніх періодів	1170	34 549	1 278
Частина переуступки у страхових резервах	1180	-	-
у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
резервах вироблених зразків	1183	-	-

Продовження ДОДАТКУ В

інших страхових резервах	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	724 124	845 551
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вбуття	1200	-	-
Баланс	1300	750 974	876 714

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	324 995	324 995
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
емісійний дохід	1411	-	-
включені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	284 494	301 596
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	609 489	626 591
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Пенсійні зобов'язання	1505	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	11 477	14 402
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
благочинна допомога	1526	-	-
Страхові резерви	1530	-	-
у тому числі:	1531	-	-
резерв довгострокових зобов'язань			
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	-	-
резерв незароблених премій	1533	-	-
інші страхові резерви	1534	-	-
Інвестиційні контракти	1535	-	-
Призовий фонд	1540	-	-
Резерв на виплату даж-поту	1545	-	-
Усього за розділом II	1695	11 477	14 402
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	62 845	156 192
Векселі видані	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	43 067	34 650
розрахунками з бюджетом	1620	-	1 792
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	1 135
розрахунками зі страхування	1625	405	475
розрахунками з оплати праці	1630	2 022	2 098
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	-	2 278
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	21 669	38 236
Усього за розділом III	1695	130 008	235 721
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вбуття			
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	-	-
Баланс	1900	750 974	876 714

Керівник:

Головний бухгалтер

Е.П. Садовий
Андрій
Михайлович
Е.П. Кожотіва
Наталія
Михайлівна

Садовий Андрій Михайлович

Кожотіва Наталія Михайлівна

1. Комп'ютеризовані адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад.

2. Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

ДОДАТОК Г

Приклад оцінки системи внутрішнього контролю

Склада-дова СВК	Питання	Відпо-відь (так/ні)
Середовище контролю	Чи класифікуються в обліковій політиці підприємства доходи та витрати?	
	Чи розроблена система покарання за неправдиве (неякісне) відображення доходів і витрат та визначення фінансового результату підприємства?	
	Чи розроблена схема відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів та витрат?	
	Чи зазначено в обліковій політиці підприємства визначення фінансових результатів (формування)?	
	Чи зазначено в обліковій політиці підприємства інформація про: <ul style="list-style-type: none"> • Критерії визнання доходів та витрат; • Склад витрат; 	
	Чи існує графік документообігу обліку доходів та витрат, і фінансових результатів підприємства?	
	Чи укладаються договори з кожним покупцем, на кожний вид реалізації робіт?	
	Чи ведуться на підприємстві реєстри аналітичного обліку доходів та витрат підприємства?	
	Чи наявні документи, які прописують заходи при обліку фінансових результатів при форс-мажорних обставинах (наприклад, при пандемії)?	
	Чи зазначено в установчих документах правила розподілу чистого прибутку підприємства?	
	Чи визначені умови в обліковій політиці визнання результатів від: <ul style="list-style-type: none"> • Основної діяльності; • Фінансових операцій. 	
Заходи контролю	Чи перевіряє головний бухгалтер відповідність даних первинного, синтетичного та аналітичного обліку доходів та витрат?	
	Чи контролює головний бухгалтер підприємства кореспонденцію рахунків, які списуються на фінансові результати?	
	Чи контролює головний бухгалтер відхилення фактичного від планового використання прибутку підприємства?	
	Чи залучаються до перевірок з обліку доходів та витрат незалежні 3 особи?	
	Чи були виявлені випадки реалізації товарів (послуг) без документів на відображення?	
	Чи перевіряються головним бухгалтером критерії визнання доходів та витрат?	
	Чи перевіряються правильність розрахунку сум, які мають бути сплачені до бюджету?	
	Чи перевіряється правильність розподілу чистого прибутку підприємства?	
	Чи ведеться перевірка правильності оформлення, законності та достовірності первинних документів з формування доходів та витрат?	
	Чи ведеться перевірка головним бухгалтером правильності обліку надзвичайних доходів та витрат, які впливають на фінансовий результат?	
	Чи проводиться аналіз показників фінансових результатів, що містяться у фінансовій звітності бухгалтерського обліку підприємства?	

ДОДАТОК Д

Положення про службу внутрішнього аудиту

РОЗДІЛ 1. Загальні положення

1.1) Це Положення є нормативним документом, який визначає та регламентує порядок створення та організацію роботи Служби внутрішнього аудиту, (далі «СВА»), на ТОВ «ВІСТ ГРУП» (далі «Товариство»).

1.2) Керівник Товариства несе відповідальність за створення системи внутрішнього контролю. Положення розроблено керівництвом і головним внутрішнім аудитором, і є обов'язковим для дотримання.

1.3) Посадова особа, що проводить внутрішній аудит (контроль) Товариства (далі – внутрішній аудитор) є працівником Служби внутрішнього аудиту (контролю) Товариства.

Внутрішній аудит Товариства – це діяльність структурного підрозділу, який спеціалізується на отриманні достовірної інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, наданні незалежних і об'єктивних рекомендацій, консультацій та висновків, спрямованих на удосконалення діяльності Товариства.

СВА допомагає Товариству досягти поставленої мети, враховуючи свої функціональні обов'язки, права та завдання.

1.4) Головний внутрішній аудитор призначається загальними зборами власників Товариства, щоб оцінити та вдосконалити систему внутрішнього контролю, в цілях надання загальним зборам учасників та керівництву Товариства необхідного сприяння у досягненні поставленої мети діяльності.

1.5) Головний внутрішній аудитор після призначення на посаду дає письмове зобов'язання про нерозголошення інформації про діяльність Товариства та збереження комерційної таємниці відповідно до вимог чинного законодавства України.

1.6) Це Положення є обов'язковим для СВА та всіх співробітників Товариства.

РОЗДІЛ 2. Цілі, завдання та функції СВА

2.1) Внутрішній аудит як система контролю за діяльністю ТОВ «ВІСТ ГРУП» має на меті оцінку та вдосконалення системи внутрішнього контролю Товариства.

2.2) Внутрішній аудитор приймає участь в удосконаленні об'єктів обліку, їх внутрішнього контролю і корпоративного управління з метою забезпечення:

- ефективності процесу обліку різних об'єктів господарської діяльності;
- надійності, раціональності та ефективності створеної системи внутрішнього контролю;
- достовірності та повноти фінансової і управлінської інформації;
- відповідності діяльності Товариства вимогам чинного законодавства України.

2.3) Діяльність СВА полягає у наданні незалежних, достовірних, об'єктивних консультацій, спрямованих на удосконалення діяльності Товариства.

2.4) *Функції* СВА:

- нагляд та оцінка поточної діяльності Товариства;
- контроль за дотриманням чинного законодавства України;
- перевірка правильності та достовірності відображення інформації про об'єкти обліку;
- аналіз інформації про діяльність суб'єкта господарювання, професійну діяльність її працівників, виявлення шахрайських дій з боку персоналу;
- виконання інших передбачених законами функцій, пов'язаних з наглядом та контролем за діяльністю підприємства.

2.5) *Завдання*, які покладаються на СВА:

- сприяння організації та розвитку системи внутрішнього контролю Товариства та процедур обліку;
- перевірка відповідності обліку і функціонування підприємства чинному законодавству України;
- виявлення сприятливих умов для шахрайських дій або здійснених зловживань і незаконного присвоєння активів Товариства та донесення інформації про них власникам Товариства;
- надання учасникам Товариства висновків про результати перевірок і пропозицій щодо поліпшення діючої облікової системи і функціонування підприємства не рідше одного разу на квартал;
- консультування засновників, директорів та керівників структурних підрозділів;
- проведення внутрішніх перевірок кожного облікового об'єкта Товариства.

РОЗДІЛ 3. Принципи діяльності СВА

3.1) *Незалежність* – передбачає самостійність Служби від інших підрозділів та їх думок, пряме підпорядкування та звітування про об'єкти перевірки власникам Товариства. Цього принципу можна досягнути за умови забезпечення:

- безперешкодного доступу аудиторів СВА до перевірки об'єктів обліку;
- відповідного рівня компетентності аудиторів СВА;
- права внутрішнього аудитора звертатися за консультаціями до вищого органу управління – власників Товариства;
- захисту від доступу третіх осіб до інформаційної системи СВА;
- запобігання конфлікту інтересів внутрішніх аудиторів та вищого органу управління Товариства.

3.2) *Об'єктивність* – полягає у зваженій оцінці всіх обставин перевірки, і як наслідок, свободу від впливу третіх осіб.

3.3) *Чесність* – передбачає, що ставлення внутрішнього аудитора до службових обов'язків буде добросовісним, а взаємовідносини між власниками Товариства та СВА ґрунтуються на довірі до суджень один одного.

3.4) *Конфіденційність* – пропагує, що внутрішній аудитор не може розголошувати інформацію, яка отримана при проведенні перевірок.

3.5) *Професійний скептицизм і обґрунтоване мислення* – передбачає, що внутрішній аудитор не приймає твердження на віру, а безпосередньо знаходить потрібну інформацію та підтвердження, прислухаючись до власного досвіду та знань.

РОЗДІЛ 4. Права та обов'язки СВА

4.1) Внутрішній аудитор має право:

- досліджувати усю документацію Товариства та здійснювати при потребі нагляд за діяльністю будь-якого структурного підрозділу;
- при виявленні недоліків, відхилень, правопорушень – вимагати письмові пояснення від персоналу;
- перевіряти наявність готівки, інших цінностей, які знаходяться у Товаристві;
- залучати у разі потреби працівників інших структурних підрозділів Товариства для виконання поставлених перед СВА завдань (за відповідною згодою керівників підрозділів);
- безперешкодного доступу до приміщень: структурного підрозділу, що перевіряється та до того, що застосовується для архівації документів, зберігання матеріальних цінностей;
- отримувати інформацію, яка зберігається на носіях (флешки, диски тощо);
- при встановленні порушень чинного законодавства України, випадків розкрадань та інших шахрайських дій, які були допущені працівниками Товариства, рекомендувати власникам підприємства звернутися до правоохоронних органів;
- при виявленні фактів зловживання службовими повноваженнями директора філіалу повідомляти про такі випадки власникам Товариства;
- брати участь у зборах органів управління Товариства з правом голосу під час обговорення питань, які прямо або опосередковано торкаються стану: внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, зовнішнього аудиту, змін у розвитку Товариства.

4.2) Обов'язки внутрішнього аудитора:

- проводити перевірки з метою здійснення оцінки достовірності та якості відображеної в бухгалтерському обліку інформації;

- забезпечувати організацію постійного контролю за дотриманням персоналом Товариства встановлених процедур проведення господарських операцій, функцій та повноважень відповідно до покладених на них обов'язків;
- здійснювати внутрішній аудит діяльності Товариства;
- розглядати факти порушення персоналом Товариства законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та інших операцій на підприємстві;
- повідомляти виконавчий орган Товариства про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства, а також про оновлення законодавчих норм;
- формувати рекомендації щодо усунення виявлених порушень, оптимізації системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, здійснювати контроль за їх виконанням;
- забезпечувати повноту та правильність документування усіх фактів перевірки, формувати письмові висновки та рекомендації, надані керівництву Товариства.

4.3) Внутрішній аудитор у своїй діяльності зобов'язаний дотримуватися чинних законодавчих норм, оновлювати свої знання та навички.

ДОДАТОК Е

Програма проведення аудиту фінансових результатів ТОВ «ВІСТ
ГРУП»

Клієнт – ТОВ «ВІСТ ГРУП».

Період аудиту – 09.11.2022 – 23.11.2022 р.

Кількість людино-годин на перевірку – 55.

Керівник аудиторської перевірки – Сірко В. В.

Запланований аудиторський ризик – 5%.

Запланована суттєвість – 95%.

№	Аудиторські процедури до розгляду	Період проведення процедур	Виконавець	Джерела інформації	Отриманий результат
1	2	3	4	5	6
1	<i>Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю доходів та витрат</i>				
1.1	Знайомство з установчими документами підприємства, формою власності, організаційною структурою, видом діяльності, особливостями підприємства.	09.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Статут ТОВ «Всесвіт», облікова політика, документи на право власності на землю, документи на право реєстрації товарних знаків.	-
1.2	Вивчення основних показників фінансових результатів за попередні періоди	09.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Фінансова звітність, статті звіту про фінансові результати.	-
1.3	Перевірка дотримання положень облікової політики щодо обліку доходів і витрат, визначення фінансових результатів, відповідно до вимог діючого законодавства	10.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Облікова політика, фінансова звітність	-
1.4	Перевірка свідоцтв платника податку та визначення системи оподаткування, на якій перебуває підприємство	10.11.2022	Сірко В. В.	Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість, витяг з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань.	-
1.5	Встановлення видів діяльності, що здійснюються на підприємстві, та наявності дозволів на їх здійснення	11.11.2022	Сидоренко К. В.	Рішення про надання земельних ділянок державної або комунальної власності у користування, Дозвіл органів пожежного нагляду, Дозвіл торгового патенту. Виписка з ЄДР разом із довідкою податкової про види діяльності.	-

Продовження ДОДАТКУ Е

1	2	3	4	5	6
<i>2. Перевірка правильності оформлення в обліку доходів, які формують фінансовий результат</i>					
2.1	Перевірка даних синтетичного обліку, вивчення документів, які підтверджують правильність віднесення відображення сум за відповідні синтетичними рахунками	11.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Статті звіту про фінансові результати, Головна книга, реєстри щодо обліку доходів і витрат тощо.	-
2.2	Перевірка аналітичних відомостей підприємства щодо доходів від реалізації товарів, перевірка інформації щодо обліку запасів та їх реалізації	13.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Договори, відомості відвантаження продукції, Журнал-ордер №5, видаткові і податкові накладні, рахунки-фактури, ТТН тощо.	-
2.3	Перевірка документів, які підтверджують одержання іншого операційного доходу (отриманих штрафів, неустойок, тощо)	16.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Виписки банку, касові ордери (прибуткові та видаткові), Журнал-ордер №5 тощо.	-
<i>3. Перевірка правильності оформлення в обліку витрат, які формують фінансовий результат</i>					
3.1	Перевірка калькулювання собівартості продукції, вивчення документів, щодо правильності розподілу та віднесення відповідних витрат на собівартість продукції.	16.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Відомість калькулювання собівартості продукції, накладні на відпустку матеріалів, ЛЗК, рахунки-фактури тощо.	-
3.2	Перевірка розподілу суми загальнопромислових витрат, та проведення економічного аналізу собівартості продукції	17.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	-	-
3.3	Перевірка даних - адміністративних витрат, розгляд документів, що підтверджують правильність віднесення відповідних витрат до складу адміністративних. Перевірка правильності списання адміністративних витрат на фінансовий результат	17.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Авансові звіти, квитанції.	-
3.4	Перевірка порядку формування і списання витрат на збут та інших витрат підприємства, перевірка відповідних облікових документів, що підтверджують правильність віднесення витрат, перевірка списання цих витрат на фінансовий результат	18.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Виписки банку та інші платіжні документи	-
3.5	Розгляд процесу виявлення фінансового результату на підприємстві, перевірка форм фінансової звітності та документів щодо розрахунку фінансового результату, заключна перевірка інформації синтетичних облікових реєстрів підприємства	18.11.2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	Баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки, ЖО № 5 тощо.	-
4	<i>Перевірка організації податкового обліку фінансових результатів</i>				

Продовження ДОДАТКУ Е

1	2	3	4	5	6
4.1	Перевірка організації податкового обліку за податком на прибуток підприємства	19.11 .2022	Сірко В. В.	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства, Інформація про суми податкових пільг (ДОДАТОК ПП до Податкової декларації з податку на прибуток підприємства).	-
4.2	Перевірка своєчасності та повноти сплати податку	19.11 .2022	Сидоренко К. В.	Річна податкова декларація	-
5	<i>Заключні процедури</i>				
5.1	Формування переліку доходів і витрат, які не були відображені в обліку	23.11 .2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	-	-
5.2	Формування переліку відсутніх первинних документів	23.11 .2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	-	-
5.3	Узагальнення інформації з аудиту фінансових результатів	23.11 .2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	-	-
5.4	Перевірка Головної книги з приводу нестандартних записів на бухгалтерських рахунках	23.11 .2022	Сірко В. В., Сидоренко К. В.	-	-
5.5	Висновок щодо результатів дослідження доходів та витрат	23.11 .2022	Сірко В. В.	-	-

Керівник аудиторської фірми – Красенко Ю.Ю.

Керівник аудиторської перевірки – Сірко В. В.