

*А. П. Макаренко,
д. е. н., професор, професор кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Інженерний навчально-науковий інститут ЗНУ, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0002-9576-928X*

*А. А. Оренчак,
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Інженерний навчально-науковий інститут ЗНУ, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0003-4441-9594*

DOI: 10.32702/2306-6814.2020.24.34

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНИХ ДОХОДІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

A. Makarenko,
Doctor of Economic Sciences, Professor, Professor of the Department of Accounting,
Analysis, Taxation and Audit, Engineering Educational and Scientific Institute ZNU, Zaporizhzhya
A. Orenchak,
Master's student of the Department of Accounting,
Analysis, Taxation and Audit, Engineering Educational and Scientific Institute ZNU" Zaporizhzhya

IMPROVING THE ACCOUNTING AND AUDITING OF OPERATING INCOME IN WHOLESALE ENTERPRISES

У статті визначено основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку і аудиту операційних доходів, де особливу увагу приділено удосконаленню документального забезпечення цього процесу, оскільки інформативність облікових даних істотно впливає на прийняття рішень управлінським персоналом.

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

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

З метою підвищення ефективності контролю обліку операційних доходів на підприємстві, авторами запропоновано загальний план аудиту операційних доходів; тест оцінки системи внутрішнього контролю та обліку операційних доходів, який дозволить аудитору визначити ступінь довіри до системи внутрішнього контролю операційних доходів, та на його підставі сформува-ти дієву програму контролю, яка є основним документом аудиторської перевірки, а також форми робочих документів для оформлення результатів проведених аудиторських процедур.

Запропонований методологічний аспект організації і проведення аудиту операційних доходів дасть змогу підвищити ефективність господарської діяльності, дослідити повноту, своєчасність та достовірність відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку результатів діяльності та його відповідність прийнятій обліковій політиці господарюючого суб'єкта.

The article identifies the main areas of improvement of accounting and auditing of operating income where special attention is paid to improving the documentation of this process, as the informativeness of accounting data significantly affects decision-making by management.

To improve accounting, control and analysis at the enterprise, the authors proposed a method of improving the accounting of income by applying third-order sub-accounts to account 71 "Other operating income": 7151 "Received fines"; 7152 "Penalties received"; 7153 "Penalties received" As evidenced by the practice of accounting for operating income and research conducted by scientists, the documentation itself requires the improvement of standard forms of accounting and the development of new ones. Therefore, to summarize the information on the received fines, penalties, penalties using the proposed sub-accounts, the authors proposed an analytical statement of the received fines, penalties, penalties.

In addition, the authors proposed an analytical statement of the impact of discounts on the financial result for the reporting period; statement of accounting for the adjustment of the initial cost in accordance with the credit note; statement of accounting for settlements with customers; the procedure for reflecting in the accounting information of the transfer of assets to operating lease and determining the income from operating lease of assets will be useful to practitioners.

In order to increase the effectiveness of control over the accounting of operating income at the enterprise, the authors proposed a general plan for the audit of operating income; test of evaluation of the internal control system and accounting of operating income, which will allow the auditor to determine the degree of confidence in the internal control system of operating income, and on its basis to form an effective control program, which is the main audit document, as well as forms of working documents.

The proposed methodological aspect of the organization and audit of operating income will increase the efficiency of economic activity, to investigate the completeness, timeliness and reliability of primary data in consolidated documents and accounting registers, the correctness of accounting and its compliance with the adopted accounting policy of the entity.

Ключові слова: операційні доходи, первинні документи, облік, аудит, програма аудиту, оренда, курсові різниці, дохід від реалізації товарів.

Key words: operating income, primary documents, accounting, audit, audit program, rent, exchange rate differences, income from sales of goods.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах сьогодення торгівельна діяльність, яка є складовою економіки України, потребує розробки єдиних методологічних рекомендацій для організації бухгалтерського обліку і проведення аудиту. Бухгалтерський облік забезпечує управлінський персонал

достовірною, правдивою, якісною, оперативною інформацією для прийняття стратегічних рішень розвитку торгівельної діяльності одним із видів якої є оптова торгівля. Аналіз проведених досліджень показує, що бухгалтерський облік підприємств оптової торгівлі розглядається тільки як приклад відображен-

Таблиця 1. Аналітична відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період

Дата надання знижки	Найменування товару/ Відповідальний	Вартість товару		Дохід від реалізації товарів		Вплив на фінансовий результат (+,-)
		Первісна вартість	Вартість після надання знижки	За первісною вартістю	За вартістю після надання знижки	
1	2	3	4	5	6	7

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 2. Відомість обліку коригування первісної вартості відповідно до кредит-ноти

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 3. Відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 4. Відомість руху товарів

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

Джерело: розроблено авторами.

ня операцій, пов'язаних з оптовою торгівлею і свідчить про відсутність єдиного методологічного забезпечення обліку.

Важливим аспектом методологічного забезпечення аудиту операційних доходів є розробка Програми аудиту операційних доходів і форм робочих документів аудитора, які на тепер не розроблено, а в дослідженнях тільки визначаються основні напрямки проведення аудиту операційних доходів та надаються певні рекомендації. Саме відсутність методологічного забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту операційних доходів викликає необхідність подальших досліджень і розробок напрямів його вдосконалення.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням бухгалтерського обліку та аудиту операційних доходів, а також особливостям практичного використання законодавчо-нормативної бази стосовно досліджуваного питання присвячені праці багатьох науковців. Серед яких, на наш погляд, заслуговують на окрему увагу дослідження, що мають корисні практичні рекомендації та пропозиції таких науковців: Ф.Ф. Бутинця, Л.П. Пічі, Н.М. Ткаченко, М.В. Кужельного, М.Т. Білу-

ха, Н.І. Дорош, А.П. Макаренка, В.С. Рудницького, Л.П. Кулаковської та багатьох інших. Однак слід зазначити, що на сьогодні через відсутність системи обробки та узагальнення таких досліджень не існує єдиного методологічного забезпечення бухгалтерського обліку і аудиту операційних доходів, а дослідження науковців та практикуючих аудиторів здійснюється без застосування комплексного підходу.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є пошук шляхів удосконалення обліку та аудиту операційних доходів на підприємствах оптової торгівлі.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

На сьогодні в Україні з метою підвищення рівня продажів та відповідно для підвищення доходів від реалізації товарів широко використовуються маркетингові заходи, але організація обліку маркетингових акцій потребує методологічного забезпечення на законодавчому рівні, яке на теперішній час відсутнє. Дійсно маркетингова стратегія підприємства може значно вплинути на доходи від реалізації товарів і послуг. Але як свідчить практика, менеджери з продажів не розуміють пряму залежність між акційними знижками та фінансовим ре-

Таблиця 5. Аналітична відомість отриманих штрафів, пені, неустойки

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

Джерело: розроблено авторами.

зультатом діяльності. Для них головне, щоб ціна реалізації не була меншою за ціну придбання. Визначенню фінансового результату та прийняттю правильних управлінських рішень має сприяти запропонована нами аналі-

тична відомість впливу наданих знижок на фінансовий результат за звітний період, що наведено в таблиці 1.

Як свідчить досвід вітчизняних торговельних підприємств, договором поставки між резидентом-по-

Порядок відображення в обліку інформації передачі активів в операційну оренду і визначення доходу від операційної оренди активів				
Передача активів в операційну оренду				
Актив залишається на Балансі орендодавця	Нараховується амортизація за методом, відповідно до облікової політики	Податковий облік: надання послуг оренди є об'єктом оподаткування ПДВ	Відображення в обліку: 3 деталізацією третій порядок	
2 варіанти відображення в обліку: - в аналітичному обліку; - або на субрахунках до основних рахунків обліку активів	Нарахування відображається на рах.131.1 «Знос (амортизація) необоротних активів, переданих в операційну оренду»»		Дебет субрах. обліку активів, переданих в оренду Дт 105.1 передані в оренду	Кредит Рахунка обліку активів Кт 105
Терміни оплати орендної плати визначаються договором				
Отримання орендної плати				
Отриману авансом орендну плату за декілька періодів, в обліку відображають, як доходи майбутніх періодів. Дохід визнається в періодах (відповідно договору) отримання орендної плати		Якщо договором визначена оплата авансом з визначеним терміном (не пізніше __ числа)		
Кт 69 Дт 311 дт 69 Кт 713		В обліку відображається записом: Дебет рах. 311 «Поточні рахунки в національній валюті» Кредит рах. 681 «Розрахунки за авансами одержаними»		
Нарахування амортизації на об'єкт, переданий в операційну оренду				
Відображається в обліку	Дебет рах. 949 «Інші витрати операційної діяльності»	Кредит рах. 131.1 «Знос (амортизація) необоротних активів» переданих в операційну оренду		
Визнання доходу від операційної діяльності				
Відповідно до НП(С)БО 14 «Оренда» - дохід від операційної оренди визнається: - на прямолінійній основі протягом строку оренди, або - з урахуванням способу отримання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта оренди				
Визнання доходу в обліку	Дебет рах. 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	Кредит рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів»		
	Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів»	Кредит рах. 713 «Дохід від операційної оренди активів»		
Відображається взаємозалік заборгованостей				
	Дебет 681 «Розрахунки за авансами одержаними»	Кредит рах. 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»		
Списання доходу від операційної оренди на фінансовий результат				
Відображення в обліку	Дебет рах 713 «Дохід від операційної оренди»	Кредит рах. 791 «Результат операційної діяльності»		

Рис. 1. Порядок відображення в обліку інформації передачі активів в операційну оренду та визначення доходу від операційної оренди активів

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 6. Аналітична Відомість обліку отриманих орендних платежів

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 7. Відомість обліку зміни первісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів (вид іноземної валюти)

Товар			Первісна вартість (грн)	Переоцінена вартість товару відповідно до:		Курсова різниця при перерахунку первісної вартості, (грн)		Визнаний дохід від реалізації товарів, (грн)		Курсова різниця при перерахунку доходу від реалізації	
Назва/код	Один. виміру	К-сть		Кредит-ноти (грн)	Додаткової угоди (грн)	Позитивна	Від'ємна	До переоцінки	Після переоцінки	Позитивна	Від'ємна
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1. Постачальник, договір											
2. Клієнт/замовник											
Разом:											

Джерело: розроблено авторами.

купцем та нерезидентом-постачальником може бути передбачена можливість зниження договірної ціни на поставлений товар за умови виконання покупцем певних умов [4]. Повідомлення про зниження ціни постачальник товару здійснює на підставі кредитноти, яка змінює визначену договором ціну товару і є розрахунковим документом, який змінює зобов'язання покупця, а також змінює первісну вартість товарів. Таке коригування в бухгалтерському обліку первісної вартості товарів нами пропонується здійснювати за допомогою відомості обліку коригування первісної вартості, відповідно до кредитноти (табл. 2).

Для узагальнення інформації та контролю оплати рахунків за реалізований товар у розрізі клієнтів-замов-

ників ми пропонуємо відомість обліку розрахунків з клієнтами-замовниками (табл. 3).

Дохід від реалізації товарів залежить від кількості товарів на складі, тому важливою інформацією для менеджера, відповідальних за поставку товарів є оперативна інформація про залишок товарів. Для узагальнення інформації про кількісний рух товарів, для аналізу, планування, контролю нами пропонується відомість руху товарів (табл. 4).

Таким чином, запропоновані відомості, можуть бути використані в практичній діяльності оптових торговельних підприємств, оскільки вони не тільки забезпечать управлінський персонал корисною інформацією, а й слугуватимуть покращенню обліку, контролю та аналізу на підприємстві.

Таблиця 8. Загальний план аудиту операційних доходів

№ з/п	Етап перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5	6
1	Організаційно – підготовчий	Забезпечення організаційно-методологічною інформацією	Визначити: відповідальних; стратегію аудиту; провести оцінку системи внутрішнього контролю, скласти Програму аудиту		
2	Основний	Встановлення достовірності інформації, щодо визначення доходів та відображення в обліку і фінансовій звітності	Виконання аудиторських процедур відповідно до Програми аудиту		
3	Узагальнення результатів аудиторської перевірки	Висловити думку щодо достовірності інформації обліку і фінансової звітності	Оформити підсумкові документи, провести аналіз результатів перевірки, скласти аудиторський висновок, оформити Акт виконаних робіт		

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 9. Тест оцінки системи внутрішнього контролю та обліку операційних доходів

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1	Чи знаєте Ви елементи облікової політики обліку операційних доходів відповідно до наказу про облікову політику?				
2	Чи вносилися зміни у наказ про облікову політику у звітному році?				
3	Чи є графік документообігу обліку операційних доходів?				
4	Чи задовольняють Вас форми первинних документів з обліку операційних доходів?				
5	Інвентаризація товарів проводиться за графіком ?				
6	Чи проводяться раптові інвентаризації?				
7	Чи були виявлені нестачі за результатами інвентаризації?				
8	Чи включаються ТЗВ до первісної вартості товарів?				
9	Кредит-нота є підставою для зміни первісної вартості товарів?				
10	Позитивні курсові різниці відображаються на субрах. 945 «Втрати від операційної курсової різниці» ?				
11	Орендна плата є доходом ?				
12	Чи списувалася кредиторська заборгованість на доходи в звітному періоді ?				
13	Чи отримували Ви претензії покупців щодо якості придбаного товару в звітному періоді?				
14	Чи нараховували підприємству штрафи в звітному періоді?				
15	Чи проводиться перевірка тотожності інформації синтетичного та аналітичного обліку операційних доходів?				
16	Чи задовольняє Вас аналітичний облік операційних доходів?				
17	Чи проводиться контроль достовірності визначення ціни реалізації товарів відповідно до укладених договорів?				
18	Чи оцінюються товари при їх надходженні та вибутті відповідно до вимог П(С)БО?				
19	Чи проводилася дооцінка товарів у звітному періоді?				
20	Чи проводилася уцінка товарів у звітному періоді?				
21	Чи проводилася зустрічна перевірка дебіторської заборгованості у звітному періоді?				
22	Чи наводиться інформація про резерв сумнівних боргів у Балансі?				
23	Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю?				

Джерело: розроблено авторами.

Не меншу зацікавленість викликає облік інших операційних доходів, а саме: дохід від купівлі — продажу іноземної валюти; дохід від операційної курсової різниці; одержані штрафи, пені, неустойки; дохід від списання кредиторської заборгованості, а також дохід від операційної оренди активів [1].

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

Субрах. 7151 — "Одержані штрафи".

Субрах. 7152 — "Одержані пені".

Субрах. 7153 — "Одержані неустойки".

А для узагальнення інформації про одержані штрафи, пені, неустойки з використанням запропонованих субрахунків, на нашу думку, доцільно запровадити відповідну відомість (табл. 5).

Процес бухгалтерського обліку доходів від операційної оренди активів наглядно демонструє запропонований Порядок відображення інформації в обліку щодо передачі активів в операційну оренду і визначення доходу від операційної оренди активів (рис. 1), який узагальнює етапи формування інформації про орендні операції для визначення доходу та відображення в обліку і фінансовій звітності з використан-

ням субрахунків синтетичного обліку та аналітичного обліку.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної оренди активів пропонуємо використовувати відомість обліку отриманих орендних платежів (табл. 6).

У підприємств, які здійснюють торгівельну діяльність можливі випадки зміни первісної вартості товарів, які впливають на визначення доходів від реалізації товарів і доходів від операційної курсової різниці [3]. На наш погляд, саме організація аналітичного обліку має значення для контролю і визначення сум коригування доходів від реалізації товарів з урахуванням курсових різниць. В аналітичному обліку доцільно використовувати накопичувальні відомості для реєстрації інформації про операції в іноземних валютах. При розробці таких аналітичних відомостей слід враховувати: зміну первісної вартості на підставі додаткової угоди, або кредитноти, вид іноземної валюти, облік доходів від реалізації товарів у розрізі виконання договору, постачальники товарів, клієнти/замовники, форми і умови оплати, види заборгованості (дебіторська, кредиторська) та інше. Розроблена нами накопичувальна відомість зміни первісної вартості товарів і доходів від реалізації товарів має такий вигляд (табл. 7).

Для того, щоб управлінський персонал був впевнений у тому, що фінансова звітність надає правдиву інформацію про показники діяльності, він ко-

Таблиця 10. Фрагмент Програми аудиту операційних доходів

№	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми аудиту	Відповідальні	Термін перевірки	Індекс робочого документа
1	2	3	4	5	6	7
Аудит доходів від реалізації товарів						
1.1	Перевірка відповідності методологічних принципів обліку операційних доходів, визначених в Наказі про облікову політику, нормам НП(С)БО, законодавчо-нормативній базі	Наказ про облікову політику, НП(С)БО, законодавчо-нормативна база	Нормативно-правовий, документальний			РД-1.1
1.2	Перевірка правильності відображення фактичного доходу від реалізації товарів на відповідних рахунках обліку	Рахунок-фактура, синтетичні рахунки обліку, первинні документи	Документальний			РД-1.2
1.3	Перевірка правильності і достовірності відображення визнаного доходу від реалізації товарів в Журналі, Відомості, Оборотної відомості, Звіті про фінансові результати	Журнали, Відомості, Оборотна відомість, Звіт про фінансові результати	Документальний			РД-1.3
1.4	Перевірка правильності визначення дооцінки/уцінки товарів відповідно до кредит – ноти, додаткових угод	Акт, довідки, розрахунки, картка складського обліку, рахунки обліку	Документальний, арифметичний			РД-1.5
1.5	Перевірка своєчасності відображення в обліку доходів від реалізації товарів	Рахунки – фактури, ТТН, накладна, рахунки обліку	Документальний, арифметичний			РД-1.7
1.6	Перевірка обліку наданих знижок	Наказ про облікову політику, довідки, рахунки обліку	Документальний, арифметичний			РД-1.8
1.7	Перевірка узгодженості інформації про доходи від реалізації товарів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	Головна книга, Журнал, Відомість, фінансова звітність	Документальний, арифметичний			РД-1.9
2. Аудит інших операційних доходів						
Аудит доходів від операційної оренди активів						
2.1	Перевірка наявності, законності умов договору	Договір оренди,	Правовий			РД-2.1
2.2	Перевірка аналітичного обліку зданих в оренду активів	Аналітичні рахунки, синтетичні субрахунки	Документальний			РД-2.2
2.3	Перевірка терміну визнання доходу від оренди за датою нарахування орендної плати	Акт наданих послуг, Договір оренди	Документальний, арифметичний			РД-2.3
2.4	Перевірка правильності обліку отриманого авансу орендної плати	Договір, платіжні документи, рахунки обліку	Документальний			РД-2.4
2.5	Перевірка правильності визнання доходу від операційної оренди	Рахунки обліку, платіжні документи	Документальний, арифметичний			РД-2.5
Аудит доходів від операційної курсової різниці						
2.6	Перевірка визначення курсової різниці на залишок дебіторської заборгованості за реалізовані товари	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.6
2.7	Перевірка визначення курсової різниці кредиторської заборгованості за придбані товари	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.7
2.8	Перевірка визначення курсової різниці дебіторської заборгованості з операційної оренди	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.8
2.9	Перевірка визначення курсової різниці кредиторської заборгованості з операційної оренди	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.9
2.10	Перевірка визначення доходу від операційної курсової різниці за звітний період	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.10
2.11	Перевірка правильності відображення курсових різниць в аналітичному і синтетичному обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.11
Аудит доходу від купівлі – продажу іноземної валюти						
2.12	Перевірка достовірності визначення доходу від купівлі іноземної валюти	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.12
2.13	Перевірка достовірності визначення доходу від продажу іноземної валюти	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.13
2.14	Перевірка достовірності визначення доходу від купівлі-продажу іноземної валюти за звітний період	Курс НБУ, синтетичні, аналітичні рахунки	Документальний, арифметичний			РД-2.14
2.15	Перевірка правильності і достовірності відображення доходу в обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.15
Аудит доходу від списання кредиторської заборгованості						
2.16	Перевірка визначення безнадійної кредиторської заборгованості	НП(С)БО 11, Наказ про облікову політику, рахунки обліку, реєстри обліку, довідки	Правовий, документальний			РД-2.16
2.17	Перевірка визначення доходу від заборгованості за товари отримані, але не оплачені	Рахунки обліку, довідки, акти перевірки	Документальний, арифметичний			РД-2.17
2.18	Перевірка визначення доходу за авансами отриманими, але не відвантаженими	Рахунки обліку, акти перевірки довідки,	Документальний, арифметичний			РД-2.18
2.19	Перевірка відновлення безнадійної кредиторської заборгованості	Рахунки обліку, довідки, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.19
2.20	Перевірка правильності і достовірності відображення доходу в обліку	Рахунки обліку, довідки, акти перевірки, реєстри обліку	Документальний, арифметичний			РД-2.20
Аудит доходів від безоплатно одержаних оборотних активів						
2.21	Перевірка правильності визначення справедливої вартості безоплатно одержаних оборотних активів	Договір, первинні документи, довідки	Документальний, арифметичний			РД-2.21
2.22	Перевірка правильності визначення первісної вартості безоплатно одержаних оборотних активів	Договір, первинні документи	Документальний, арифметичний			РД-2.22
2.23	Перевірка відображення доходів на рахунках обліку, реєстрах обліку	Рахунки обліку, реєстри обліку, фінансова звітність	Документальний, арифметичний			РД-2.23
...						

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 11. Робочий документ РД — 1.1. Виявлені порушення при перевірці методологічних принципів облікової політики відповідно до НП(С)БО та законодавчо-нормативної бази

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 12. Робочий документ РД - 1.2. Перевірка правильності відображення визнаного доходу від реалізації товарів на відповідних рахунках

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 13. Робочий документ РД — 1.7. Перевірка своєчасності відображення в обліку доходів від реалізації товарів

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 14. Робочий документ РД — 2.5. Перевірка правильності визначення доходу від операційної оренди

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

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 15. Робочий документ РД — 2.10. Визначення доходу від операційної курсової різниці за звітний період

Зміст операцій, за якими визначалася курсова різниця протягом звітного періоду	За даними обліку		За даними перевірки		Визначений дохід	
	Позитивна різниця сума, грн	Від'ємна різниця сума, грн	Позитивна різниця сума, грн	Від'ємна різниця сума, грн	За даними обліку сума, грн	За даними перевірки сума, грн
1	2	3	4	5	6	7
Разом:						

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 16. Робочий документ РД — 2.17. Перевірка визначення доходу від заборгованості за товари отримані, але не оплачені

Постачальник	Дата виникнення	Заборгованість (рах. 63)	Сума визначеного доходу за даними (субрах. 717)		Відхилення
			Обліку	Перевірки	
1	2	3	4	5	6

Джерело: розроблено авторами.

ристується послугами аудиторів. Методика організації процесу аудиту операційних доходів та сам процес перевірки передбачає процес підготовки,

планування, визначення аудиторських процедур, перевірки та складання висновку за отриманими результатами [2]. На етапі планування аудиту скла-

дається загальний план проведення аудиту операційних доходів (табл. 8).

Для оцінки системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку операційних доходів складається тест, проводиться тестування відповідних працівників, проводиться аналіз результатів тестування [2]. Запропонований тест включає основні питання, які на нашу думку, допоможуть аудитору визначити ступінь довіри до системи внутрішнього контролю операційних доходів (табл. 9).

Основним документом аудиторської перевірки є Програма аудиту. Типову Програму аудиту операційних доходів пропонуємо поділити на дві частини. Перша частина відображає аудиторські процедури перевірки доходів від реалізації товарів, друга частини включає перевірку інших операційних доходів, які отримало підприємство у звітному періоді. Запропонована програма аудиту наведена в таблиці 10.

Запропоновані форми робочих документів для оформлення результатів проведених аудиторських процедур представлені в таблицях 11—16.

ВИСНОВКИ

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

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

Також у статті запропоновані аспекти організаційно-методологічного забезпечення аудиту, які включають: тест оцінки системи внутрішнього контролю та обліку операційних доходів, загальний план та програму, робочі документи аудитора які значно підвищують ефективність господарської діяльності і дають змогу дослідити повноту, своєчасність та достовірність відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку результатів діяльності та його відповідність прийнятій обліковій політиці господарюючого суб'єкта.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2013. 672 с.
2. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.

3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник для студентів економічних спеціальностей: Київ.: А.С.К., 2008. 340 с.

4. Сопко В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2009. 500 с.

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

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

7. Макаренко А.П., Хайло Г.С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. С. 68—75.

8. Макаренко А.П., Кабанен Д.С. Удосконалення методичних підходів щодо проведення аудиту фінансових результатів підприємства. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Вип. 1 (8). Т. 2. Полтава: ПДАА. 2014. С. 88—95.

9. Меліхова Т.О., Мась Д. Концептуальні основи визначення дебіторської заборгованості. Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. Полтава: ПДАА. 2015. Вип. 1 (10). С. 189—196.

10. Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Петрова О.С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 4. С. 54—61.

11. Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Мисливка К.А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. Ефективна економіка. 2019. № 2. С. 1—15.

12. Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Кулек А.В. Удосконалення методики внутрішнього аудиту розрахунків з покупцями з метою запобігання корупції під час тендерних закупівель. Агросвіт. 2019. № 4. С. 32—41.

13. Меліхова Т.О., Михайлуца О.М. Управленческий контроль как эффективный способ анализа и прогноза доходов местного бюджета. Theory and practice: problems and prospects Scientific articles. 2020. С. 324—333.

14. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Теорія і методика документування в обліку та аудиті: навчальний посібник для здобувачів вищої освіти за рівнем бакалавра зі спеціальності 071 "Облік і оподаткування" за денною та заочною формою навчання. Запоріжжя: ЗНУ, 2020. 400 с.

15. Меліхова Т.О. Економічна безпека підприємства: формування, контроль, ефективність: монографія. Херсон: Видавничий дім "Гельветика", 2018. 632 с.

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

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

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

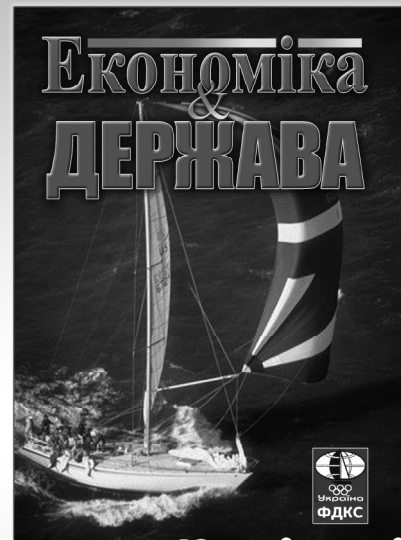
19. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.

References:

1. Butynets', F.F. (2013), Bukhhalters'kyj finansovyj oblik [Financial accounting], ZhITI, Zhytomyr, Ukraine.
2. Kulakovs'ka, L.P. and Picha, Yu.V. (2004), Orhanizatsiia i metodyka audytu [Organization and methods of audit], Karavela, Kyiv, Ukraine.
3. Tkachenko, N.M. (2008), Bukhhalters'kyj finansovyj oblik, opodatkovannia i zvitnist' [Financial accounting, taxation and reporting], A.S.K., Kyiv, Ukraine.
4. Sopko, V. (2009), Bukhhalters'kyj oblik [Accounting], KNEU, Kyiv, Ukraine.
5. Makarenko, A.P. Taratuta, L.V. Melikhova, T.O. and Ptitsyna, L.A. (2011), Teoriia i praktyka dokumentuvannia v obliku i audyti [Theory and practice of documentation in accounting and auditing], ZDIA, Zaporizhia, Ukraine.
6. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2015), Orhanizatsiia i metodyka audytu [Organization and methods of audit], ZDIA, Zaporizhia, Ukraine.
7. Makarenko, A.P. and Khajlo, H.S. (2017), "Development of a program of audit of production costs in order to increase the efficiency of the enterprise", Investytsii: praktyka ta dosvid, vol. 1, pp. 68—75.
8. Makarenko, A.P. and Kabanen, D.S. (2014), "Improving methodological approaches to auditing the financial results of the enterprise", Naukovi pratsi Poltavs'koi derzhavnoi ahrarnoi akademii, vol. 1 (8), no. 2, pp. 88—95.
9. Melikhova, T.O. and Mas', D. (2015), "Conceptual basis for determining receivables", Naukovi pratsi Poltavs'koi derzhavnoi ahrarnoi akademii, vol. 1 (10), pp. 189—196.
10. Melikhova, T.O. Chakalova, N.S. and Petrova, O.S. (2019), "Improving methodological approaches to the audit of sales revenues for effective enterprise management", Investytsii: praktyka ta dosvid, vol. 4, pp. 54—61.
11. Melikhova, T.O. Chakalova, N.S. and Myslyvka, K.A. (2019), "Improving the accounting of income from the sale of goods as a tool for effective enterprise management", Efektyvna ekonomika, vol. 2, pp. 1—15.
12. Melikhova, T.O. Chakalova, N.S. and Kuliek A.V. (2019), "Improving the methodology of internal audit of settlements with buyers in order to prevent corruption during tender procurement", Ahrosvit, vol. 4, pp. 32—41.
13. Melikhova, T.O. and Mikhajlutsa, O.M. (2020), "Management control as an effective way to analyze and forecast local budget revenues", Theory and practice: problems and prospects Scientific articles, pp. 324—333.
14. Makarenko, A.P. and Melikhova, T.O. and Chakalova, N.S. (2020), Teoriia i metodyka dokumentuvannia v obliku ta audyti [Theory and methods of documentation in accounting and auditing], ZNU, Zaporizhia, Ukraine.
15. Melikhova, T.O. (2018), Ekonomichna bezpeka pidpriemstva: formuvannia, kontrol', efektyvnist' [Economic security of the enterprise: formation, control, efficiency], Vydavnychyj dim "Hel'vetyka", Kherson, Ukraine.
16. Melikhova, T.O. and Fedorova, L.A. (2018), "Improving the methodology of internal control of income tax to improve the economic security of the enterprise", Efektyvna ekonomika, vol. 12, pp. 1—8.
17. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Chakalova, N.S. (2019), Oblik sub'ektiv maloho pidpriemnytstva [Accounting for small businesses], ZNU, Zaporizhia, Ukraine.
18. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Chakalova, N.S. (2019), Oblik ta opodatkovannia pidpriemstv maloho biznesu [Accounting and taxation of small businesses], ZNU, Zaporizhia, Ukraine.
19. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. Podmeshal's'ka, Yu. and Chakalova, N.S. (2018), Bukhhalters'kyj oblik [Accounting], ZDIA, Zaporizhia, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 06.12.2020 р.

**Науково-практичний журнал
«ЕКОНОМІКА ТА ДЕРЖАВА»**



Передплатний індекс: 01751

Виходить 12 разів на рік
наукове фахове видання України
З ПИТАНЬ ЕКОНОМІКИ
(Категорія «Б»)

Наказ Міністерства освіти і науки України від 28.12.2019 №1643

Спеціальності — **051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.**

www.economy.in.ua

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73