

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
 Навчально-науковий індустріальний інститут
 Кафедра менеджменту

«До захисту допущено»
 Завідувач кафедри
 _____ О.М. Лизунова
 (підпис) (прізвище, ініціали)
 «_____» _____ 2020 рік

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

бакалавра
 (освітній ступінь)

на тему: Організація обліку доходів і витрат на підприємстві (за матеріалами ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»)

Виконала: студентка IV курсу, групи _____ ОіПз-16і
 (шифр групи)

Спеціальності 071 Облік і податкування
 _____ Зєнова Оксана Анатоліївна _____
 (прізвище та ініціали) (підпис)

Керівник: к.е.н., доц., доцент кафедри менеджменту, _____
 _____ Коваленко Ю.О. _____
 (посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали) (підпис)

Рецензент: головний бухгалтер _____
 _____ _____
 (посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали) (підпис)

Нормоконтролер: к.е.н., доц., доцент кафедри менеджменту
 _____ Табачкова Н.А. _____
 (посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали) (підпис)

Засвідчую, що у цій дипломній роботі немає
 запозичень з праць інших авторів без відповідних
 посилань.

Студент _____
 (підпис)

Покровськ – 2020 р.

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
(повне найменування вищого навчального закладу)

Факультет Навчально-науковий індустріальний інститут
 Кафедра менеджменту
 Освітній ступінь бакалавр
 Спеціальність 071 Облік і оподаткування
 (шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри

О.М. Лизунова

« » 2020 року

**ЗАВДАННЯ
НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ**

Зеновій Оксані Анатоліївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема проекту (роботи) «Організація обліку доходів і витрат на підприємстві (за матеріалами ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»)»

керівник проекту (роботи): Коваленко Юлія Олександрівна, к.е.н., доцент
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом по інституту від « 13 » квітня 2020 р. № 196

2. Термін здачі студентом закінченої роботи 01. 06. 2020 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативні документи, законодавчі акти, літературні джерела, періодичні видання, статистична звітність ВП „Шахта „Курахівська” ДП „Селидіввугілля” тощо

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): 1. Теоретико-методологічні аспекти обліку доходів і витрат. 2. Організація обліку та аналізу доходів і витрат на підприємстві ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля». 3. Удосконалення обліку та контролю доходів і витрат на підприємстві.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): рисунок 2.1 - Взаємозв'язок облікових регістрів та Головної книги відображення інформації про доходи; рисунок 2.2 - Організація обліку витрат виробництва

6. Консультанти з проекту (роботи), із зазначенням розділів проекту, що їх стосуються

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 13.04.2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Термін виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Вибір і затвердження теми дослідження	10.04.2020	
2	Складання завдання на виконання дипломної роботи, складання плану роботи	13.04.2020	
3	Вивчення економічної літератури з обраної теми роботи та написання першого розділу	31.04.2020	
4	Аналіз первинних документів, обліково-економічної інформації, бухгалтерської звітності з досліджуваної проблеми та написання другого розділу дипломної роботи	12.05.2020	
5	Розробка рекомендацій та заходів щодо удосконалення організацію обліку, аналізу та контролю які розглянуті в ракурсі обраної теми роботи та написання третього розділу дипломної роботи	25.05.2020	
6	Оформлення вступу, висновків, реферату, демонстраційних аркушів	28.05.2020	
7	Оформлення дипломної роботи та підписання її у нормоконтролера	29.05.2020	
8	Подання виконаної роботи на зовнішнє рецензування	01.06.2020	
9	Подання дипломної роботи на перевірку на плагіат	02.06.2020	
10	Попередній захист дипломної роботи, підписання дипломної роботи у завідувача кафедри та подання документів до ЕК	09.06.2020	

Студент

_____ **О.А.Зенова**
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

_____ **Ю.О. Коваленко**
(підпис) (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Зєнова О.А. Організація обліку доходів і витрат на підприємстві (за матеріалами ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля») / Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня бакалавр за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. – ННП ДВНЗ ДонНТУ, Покровськ, 2020.

В роботі досліджено теоретичні питання, нормативне регулювання та організацію бухгалтерського обліку доходів і витрат на промисловому підприємстві; проаналізовано основні показники діяльності, динаміку та структуру доходів і витрат; надано рекомендації щодо організації обліку і аудиту доходів і витрат за рахунок розширення аналітичних рахунків і удосконалення мети, завдань та етапів проведення аудиту доходів і витрат.

Ключові слова: ДОХОДИ, ВИТРАТИ, ДОХІД ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ), СОБІВАРТІСТЬ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ), ІНШІ ОПЕРАЦІЙНІ ДОХОДИ, АДМІНІСТРАТИВНІ ВИТРАТИ, ВИТРАТИ НА ЗБУТ, ІНШІ ДОХОДИ.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	7
1.1. Економічна сутність та класифікація доходів та витрат.....	7
1.2. Нормативно-правове забезпечення організації обліку доходів і витрат.....	12
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ НА ПРИКЛАДІ ВП «ШАХТА КУРАХІВСЬКА» ДП «СЕЛИДІВВУГІЛЛЯ».....	17
2.1. Загальна характеристика підприємства.....	17
2.2. Аналіз динаміки та структури доходів і витрат	19
2.3. Організація обліку доходів і витрат	26
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	34
3.1. Удосконалення організації обліку доходів і витрат.....	34
3.2. Удосконалення організації аудиторського контролю доходів і витрат.....	39
ВИСНОВКИ.....	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	47
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Основною метою діяльності будь-якого підприємства є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини отримуваних доходів і витрат. Різноманітні напрями фінансово-господарської діяльності підприємств безпосередньо пов'язані з раціональним формуванням і перерозподілом фінансових ресурсів з метою досягнення визначених фінансових результатів. Враховуючи різні аспекти фінансово-господарської діяльності підприємства, найважливішим стає процес управління доходами і витратами. Категорія доходів і витрат є однією з найскладніших і суперечливих в економічній науці, що обумовлює необхідність її дослідження і уточнення.

Ефективність господарської діяльності підприємства незалежно від його масштабів діяльності, організаційно-правової форми, форм власності, галузевих особливостей, тощо значною мірою залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку та налагодження інформаційних потоків з метою задоволення запитів внутрішніх та зовнішніх користувачів. Це потребує постійного вдосконалення фінансового, управлінського обліку й податкового обліку, в тому числі й обліку доходів, витрат, що можливе в рамках дослідження теоретичного та практичного аспектів їх побудови й забезпечується застосуванням системного підходу .

Питаннями організації обліку доходів і витрат підприємств займалися вітчизняні вчені-економісти: В. Баліцька, Ф.Бутинець, Г.Вознюк, В.Сідун, О.Біла, Т.Камінська, О.Квасовський, В.Костецький, Л.Лігоненко, С.Покропивний, Є.Мниха, Н.Спасів, М.Чумаченко та ін. Значний внесок у розв'язання проблем формування доходів та здійснення витрат у контексті досягнення позитивних фінансових результатів підприємств зробили такі закордонні учені: В.В. Ковальов, Р.С. Каплан, С. Фішера, та інші.

Враховуючи велику кількість напрацювань, зазначимо, що в сучасних умовах потребують детального дослідження проблеми обліку та контролю доходами і витратами підприємства, зважаючи на негативний вплив на

формування фінансових результатів політичної та економічної нестабільності в країні.

Метою даної дипломної роботи є вивчення діючої системи обліку та контролю доходів і витрат на підприємстві, а також розробка заходів щодо удосконалення їх обліку та контролю.

Предмет дослідження: питання удосконалення організації бухгалтерського обліку та контролю доходів і витрат на підприємстві.

Об'єктом дослідження є ДП «Седидіввугілля» ВП «Шахта Курахівська».

В дипломній роботі вирішувалися наступні завдання:

розглянути поняття доходів і витрат та види класифікації;

проаналізувати нормативно-правове та обліково-аналітичне забезпечення щодо регулювання доходів і витрат;

проаналізувати діючу систему обліку доходів і витрат;

запропонувати заходи щодо вдосконалення обліку та аудиторського контролю доходів і витрат на підприємстві.

Наукова новизна роботи: набули подальшого розвитку теоретико-методологічні положення щодо удосконалення організації обліку і аудиту доходів і витрат. Практичне значення дослідження: рекомендації щодо покращення організації бухгалтерського обліку та аудиту доходів і витрат на підприємстві.

Інформаційною системою вивчення діючої системи обліку і доходів і витрат на підприємстві послужили економічна література, праці вітчизняних і зарубіжних вчених, законодавчі акти, що регламентують фінансово-господарську діяльність підприємств та організацій, нормативні документи, методичні та інструктивні матеріали з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, правила, стандарти аудиторської діяльності, дані бухгалтерської (фінансової) та внутрішньої звітності, первинні документи та облікові реєстри підприємства ДП «Седидіввугілля» ВП «Шахта Курахівська».

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність та класифікація доходів та витрат

Економічні категорії доходів і витрат займають центральне місце у діяльності підприємств різних форм власності, оскільки визначають його конкурентоспроможність на ринку продукції. Господарська діяльність підприємства, як правило, не обмежується процесами виробництва, постачання та реалізації продукції. Доходи та витрати підприємства формуються в результаті економічних взаємовідносин суб'єктів господарювання. Категорія доходів і витрат окремого підприємства є досить різноманітними та забезпечують використання всіх факторів виробництва, тому необхідно конкретизувати їх сутність і класифікацію.

Доходи підприємств відіграють значну роль в процесі кругообігу коштів. Вони створюють економічні умови для нового циклу виробництва і реалізації продукції, удосконалення та розширення власного господарства, збільшення власного капіталу. Завдяки доходам формується основа для самофінансування підприємства, покриття витрат на виробництво (якщо розмір доходів перевищує розмір витрат), виконання зобов'язань перед бюджетом, а також вони є джерелом формування чистого прибутку. Поряд з основною діяльністю підприємство може отримувати дохід від іншої діяльності, наприклад, від здачі в оренду майна.

В науковій літературі існують різні думки щодо трактування сутності доходів підприємства та їх класифікації, що зумовлює виникнення неоднозначності у висвітленні даної економічної категорії. Згідно проведеному аналізу літературних джерел значний внесок щодо класифікації та формування доходів та витрат підприємства зробили відомі вітчизняні науковці: Н. С. Андрущенко, В. В. Баліцька, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.І

Блонська, В.І. Б.І. Валуєв, Ю.А. Верига, В.В. Сопко, С.Ф. Голов, О. В. Карпенко, Н.М. Ткаченко, Є.Ю. Шара, Н.М. Шмиголь, Ю. С. Цал-Цалко та ін.

За словами Ф.Ф. Бутинця дохід, як економічна категорія є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг [1].

В.І Блонська, визначає дохід підприємства, як надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику [2].

О.І. Біла О.Г. вважає, що це - грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід від основної діяльності підприємства, його внесок у валовий внутрішній продукт країни [3].

Н.М. Шмиголь визначає дохід підприємства, як збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику [4].

Так, наприклад, в П(С)БО 15 дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (крім внеску учасників) за умови, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена [5]. Джерела формування доходу цей документ визначає:

реалізацію продукції, виконання робіт, надання послуг;

реалізацію товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу (крім інвестицій у цінні папери);

використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті; звичайна діяльність (операційної, фінансової, інвестиційної) [5].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає доходи як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [6].

Отже, аналіз літературних джерел дозволив дійти висновку про те, що і в більшості можна погодитись з думкою таких науковців як В.І. Блонська та Н.М.Шмиголь і надати наступне визначення.

Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок залучених економічних ресурсів в господарській діяльності (надходження активів і/або погашення зобов'язань) за певний період часу у вигляді конкретних економічних переваг, що приводить до зростання капіталу цього підприємства.

В літературних джерелах та в межах чинного законодавства існує багато підходів щодо класифікації доходів. Згідно зі статтею 135 ПКУ доходи, отримані підприємством, розподіляються на: операційні (доходи, отримані від реалізації товарів (робіт, послуг) та позареалізаційні.

Питанням групування відповідних ознак доходу у фінансовому обліку підприємства присвячені праці таких науковців як: Голов С. Ф. Князева О. Нападовська Л. В. Огійчук М. Ф. та ін.

Аналі літературних джерел показав, що доходи підприємства групуються в основному за видами діяльності та за джерелами їх формування, оскільки це дозволяє організувати аналітичний облік за групами, передбаченими у чинному Плані рахунків.

Результати господарської діяльності підприємства багато в чому залежить від рівня витрат, що в свою чергу прямопропорційно впливають на зростання прибутку та рентабельності підприємства. Це є інформаційною базою в системі управління, що інформує керівництво про пошук резервів

економії, зумовлює розробку чітко налагодженого організаційно-методичного забезпечення обліку витрат. Тому необхідна конкретизована класифікація витрат підприємства для інформативного забезпечення систем економічного аналізу та обліку.

Аналіз літературних джерел показав, що вагомий внесок у дослідженні питання визначення та класифікації витрат в обліковому процесі внесли відомі науковці, такі як: Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, Н.М. Грабова, В. Добровський, О.В. Зінченко, Т.О. Каменська, Р.О. Костирко, Т.Г. Маренич, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, Н.Сірома, В.В. Сопко, Ю.А. Соколов, Я.В. Соколов, Н.М. Ткаченко, Ю.С. Цаль-Цалко, В.О. Шевчук, Л.М.Янчева.

Дослідження літературних джерел показали, що в поглядах науковців існують різні теорії трактування сутності витрат діяльності підприємства, наприклад, за економічною сутністю, галузевою ознакою та іншими напрямками,

Така ситуація обумовлена різними підходами у поглядах на природу виробничого процесу та економічного буття взагалі.

Так, Сірома Н. визначає витрати як виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів) у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів [7].

В Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. №145 поточні витрати визначаються грошове відбиття живої та уречевленої праці на здійснення поточної торгівельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів [8].

Згідно П(С)БО 16 «Витрати» розуміються, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять

до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [9]

Проаналізувавши літературні джерела з тлумачення поняття витрат можна навести визначення поняття «витрат» діяльності підприємства яке представлено Л.М. Янчевою: «витрати – це вираження в грошовій формі різних видів ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів), у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів та послуг, які призводять до зменшення економічних вигод господарської діяльності підприємства для досягнення конкретної мети» [10].

Під час організації облікового процесу суттєве значення має науково обґрунтована класифікація витрат для визначення собівартості продукції, ціноутворення та ін. Витрати підприємства не є однорідними ані за своїм складом та призначенням. Групування витрат за певними ознаками дає можливість отримувати повну і змістовну інформацію про витрати та контролювати процес виробництва. В економічній літературі найчастіше зустрічається класифікація витрат за економічними елементами та за статтями калькуляції. На основі вивчення літературних джерел [8,9,10] в таблиці 1.1 наведена загальна класифікація доходів та витрат підприємства.

Таблиця 1.1. - Групування доходів і витрат за класифікаційними ознаками

Доходи		Витрати	
Ознаки класифікації	Групування доходів	Ознаки класифікації	Групування витрат
За формою отримання	Матеріальні Нематеріальні (немонетарні)	За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні затрати. Витрати на оплату праці. Відрахування на соціальні заходи. Амортизація. Інші витрати
За періодичністю	Поточні Майбутніх періодів	За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання Загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати. Витрати на збут
За визнанням	Планові фактичні	За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати. Непрямі витрати

Продовження таблиці 1.1			
За центрами доходів	Основне виробництво Допоміжне виробництво	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати. Умовно-постійні витрати. Інші (змішані, альтернативні, необоротні)
За ступенем суттєвості	Суттєві несуттєві	За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробі. Витрати на групи виробів. Витрати на замовлення
З огляду на об'єкт реалізації	Реалізовані виготовлені	За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва. Витрати цеху. Витрати дільниці. Витрати функціональних служб
За регулярністю отримання	Постійний разовий	За функціями управління	Виробничі витрати. Невиробничі витрати
За можливістю вибору	Дійсний можливий	За звітними періодами	Капітальні витрати. Фінансові витрати
За впливом інфляційного процесу	Реальний номінальний	За рівнем планування і контрольованості	Регульовані (контрольовані) витрати. Нерегульовані (неконтрольовані) витрати

(складено автором на основі джерел 8,9,10)

Наведена класифікація групування доходів і витрат не суперечить розумінню їх економічного змісту і характеризує особливості її застосування для різних цілей обліку та управління, а також сприяє створенню повному інформаційному забезпеченню на всіх рівнях управління підприємством

Таким чином, визначення класифікації доходів і витрат на підприємстві необхідне для оцінки: факторів рентабельності, вибору потрібних замовлень, планування майбутніх напрямів діяльності, оцінки виробничих запасів і їх кошторису, розподілу й мінімізації витрат; визначення рівня беззбитковості, можливих фінансових результатів у разі зміни ціни продажу; складання кошторису й аналізу відхилень; прийняття нестандартних рішень тощо.

1.2. Нормативно-правове забезпечення організації обліку доходів і витрат

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку доходів і витрат являє собою сукупність законодавчих та нормативних документів, що приймаються органами державної влади. В Україні існує значна кількість

кількість законодавчих і нормативних документів, що складають систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку, що є основою обліково-інформаційного забезпечення процесу управління на підприємстві. Таке забезпечення формувалося впродовж двох останніх десятиліть і супроводжуються політичними, соціальними, економічними та іншими чинниками. Система діючої нормативної бази, що діє на території України, спрямована, у першу чергу, на регулювання правових та економічних відносин підприємства з державою та забезпечення регламентації бухгалтерського обліку тощо.

Сучасне законодавство, що регулює бухгалтерський облік доходів і витрат знаходиться на стадії активного формування. Система нормативно-правового забезпечення в Україні, пов'язана з обліком доходів і витрат на сьогодні перебуває в процесі постійних змін, і знаходиться під постійною увагою науковців та практиків. Аналіз діючої нормативно-правової бази дозволив дійти висновку про те, що нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат представляє собою багаторівневу систему, яка може бути ранжирувана на декілька рівнів (див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2 - Нормативно - правове забезпечення обліку доходів і витрат в Україні

Рівні нормативно-правового регулювання	Правові норми
I рівень	Законодавчі акти, Укази Президента, Постанови Уряду РФ
II рівень	Міжнародні та національні стандарти з бухгалтерського обліку
III рівень	Методичні рекомендації (вказівки), інструкції
IV рівень	Робочі документи з бухгалтерського обліку підприємства

(складено автором)

До першого рівня нормативно-правового забезпечення відносяться такі нормативні акти як: Податковий кодекс, Цивільний кодекс України; Бюджетний кодекс, Господарський кодекс, Кодекс про адміністративні правопорушення, законів про працю Закони України “Про державну

контрольно-ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про державну податкову службу України”; “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження. Даний законодавчий рівень визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності.

Основним нормативним документом, який регулює систему бухгалтерського обліку в Україні, регламентує організацію та ведення обліку на підприємстві, встановлює загальні вимоги до фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ухвалений Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [11]. Згідно цього закону всі суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність, оскільки він визначає первинні облікові документи і реєстри бухгалтерського обліку. Відповідно до змін, внесених 12.05.2011 р. до даного Закону, встановлено перелік підприємств, які складають фінансову та консолідовану звітність за міжнародними стандартами.

Другий законодавчий рівень встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про фінансові результати та подання інформації у фінансовій звітності. До цього рівня відносяться Міжнародні та національні стандарти з бухгалтерського обліку. До міжнародних стандартів відносяться наступні: МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»; МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; МСФЗ 11 «Спільна діяльність»; МСФЗ 18 «Дохід»; МСФЗ 23 «Витрати» П(С)БО 9 “Запаси”. До національних стандартів відносяться такі: П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 16 «Витрати»; П(С)БО: 18 «Будівельні контракти» ; П(С)БО: 30 “Біологічні активи»; П(С)БО 31 “Фінансові витрати”.

Аналіз нормативного забезпечення обліку доходів і витрат показав, що в нормативних документах існує багато недоліків. Наприклад, в Положенні (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [9] містить неповне розшифрування щодо видів витрат продукції. Так, у пункті 16 передбачено, що витрати розподіляються за видами продукції, зокрема з використанням бази розподілу, але які саме в документі не вказано. Належно не відображено в нормативній базі й таку статтю витрат, як заробітна плата, зокрема в частині нарахувань до додаткової зарплати. Відсутній логічний зв'язок законодавчої бази з положеннями Закону України "Про оплату праці" [12] щодо питання індексації заробітної плати і порядку віднесення її на собівартість продукції.

При порівнянні ПСБО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» спостерігається невідповідність класифікації доходів. Так, згідно з ПСБО 15 «Дохід», доходи класифікуються за такими групами [5]: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. За МСБО 18 «Дохід» [13] класифікація доходів має наступну структуру: доходи від продажу товарів; доходи від надання послуг; відсотки; роялті; дивіденди. Отже, в ПСБО 15 ураховується вид діяльності, від якого отримано доходи, тоді як у МСБО 18 найголовнішим фактором є предмет отримання доходів (товари, послуги, відсотки, роялті та дивіденди). Така неузгодженість у класифікації доходів спричиняє розбіжності в складанні та відображенні інформації про доходи у Звіті про фінансові результати, а також впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності підприємства.

Третій рівень нормативно-правового забезпечення є методичний і представлений методичними рекомендаціями інструкціями. Документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено, наприклад, методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку доходів та витрат, методичні рекомендації з формування собівартості продукції (в промисловості, торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства,

сільськогосподарських підприємствах, транспорті, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); Плани рахунків бухгалтерського обліку, наказ про облікову політику підприємства

Важливим інструментом щодо застосування методу подвійного запису та реалізації принципів і методів бухгалтерського обліку є План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ № 1591 від 09.12.2011р. (далі План рахунків). Саме цей документ забезпечує однаковість відображення господарських операцій, створення облікової інформації підприємства. В Плані рахунків для обліку доходів, витрат передбачені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності». Але значним недоліком Плану рахунків є відсутність субрахунків для обліку доходів і витрат.

Четвертий рівень є організаційним і представлений документами у вигляді внутрішніх форм та інструкцій, що визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства. Сюди можна віднести робочі документи з бухгалтерського обліку реєстри синтетичного і аналітичного обліку, графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт тощо.

Таким чином, на підставі викладеного вище можна стверджувати, що нормативно-законодавча база обліку витрат та доходів вітчизняних підприємств представлена різноманітною кількістю законів, національних положень, інструкцій тощо. Проте, існує ряд невідповідностей, які потребують вирішення з метою недопущення перекручень та неточностей облікової інформації. Отже, одним із напрямів організації обліку доходів і витрат є вдосконалення нормативно-правової бази та приведення її у відповідність з міжнародними стандартами.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ НА ПРИКЛАДІ ВП «ШАХТА КУРАХІВСЬКА» ДП «СЕЛИДІВВУГІЛЛЯ»

2.1. Загальна характеристика підприємства

Основна діяльність ВП «Шахта» Курахівська - добування кам'яного вугілля. Підприємство діє на основі Положення про ВП «Шахта» Курахівська» ДП «Селидіввугілля» (див. додаток А).

До складу ДП «Селидіввугілля» увійшли відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи (далі – ВП): Шахта 1-3 «Новгородівська»; Шахта «Росія»; Шахта «Україна»; Шахта «Курахівська»; «Автобаза»; «Охорона»; «Виробниче управління теплофікації»; «Учбово-курсовий комбінат»; «Стандарт»; «Управління постачання»; «Вуглезбут».

ВП «Шахта» Курахівська» об'єднує раніше самостійні шахти №10, №40 та №42, збиті гірничими роботами в єдину вентиляційну мережу. Ці шахти введені в експлуатацію в 30-40-х роках минулого століття з проектною потужністю 0,95 млн. т вугілля на рік. Встановлена виробнича потужність шахти станом на 01.01.2020 - 235 тис. тонн вугілля на рік.

В даний час на шахті розробляється вугільний пласт I_1 , потужність цього вугільного пластів від 0,72 до 1,17 метра. Вугілля енергетичне, марки Д, ДГ і Г. Промислові запаси – 87,535 млн. тонн.

В адміністративному відношенні поле шахти розташоване в Селидівському та Мар'янському районах.

ВП «Шахта» Курахівська» є головним і місто утворюючим підприємством в м. Гірник та навколишніх населених пунктах.

Максимальна глибина розробки шахти – 530 метрів. Довжина діючих виробок – 20,884 кілометра. Потужність вугільних пластів по шахті змінюється зі зміною глибини гірничих робіт від 0,85 м до 1,17 м при середній 0,85м, материнська зольність від 4 до 28,4 відсотків при середній

16,2 відсотків. Вуглі середньо та високосернисті, вміст сірки від 1 до 6 відсотків при середньому 4,2 – 4,5 відсотків. Вміщуючи породи дозволяють до 80 відсотків гірничих виробок проводити комбайновим засобом. Категорія шахти по газу (метану) – 1.

Станом на 1.01.2020 року шахта має 118,725 млн. тонн балансових запасів кам'яного вугілля, промислові запаси складають 87,535 млн. тонн. Виробнича потужність шахти – 235 тис.тонн.

Розташування шахти вигідне відносно Курахівської та Вуглегорської теплових електростанцій, відстань перевозки вугілля до яких становить 60 та 130 км відповідно.

Згідно з даними витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань від 26.03.2019: код ЄДРПОУ ДП «Селидіввугілля» – 33426253; засновником та органом управління Підприємства є Міненерговугілля, види діяльності КВЕД: 05.10 добування кам'яного вугілля, 42.99 будівництво інших споруд, 85.32 професійно-технічна освіта, 86.21 загальна медична практика, 70.10 діяльність головних управлінь (хед-офісів), 71.20 технічні випробування та дослідження кам'яного вугілля, 42.99 будівництво інших споруд, 85.32 професійно-технічна освіта, 86.21 загальна медична практика.

ВП «Шахта» Курахівська» (далі - Підприємство) зареєстровано у відповідності до законодавства України та розташоване у м. Гірник, Донецької області 85487, Україна. Контактна інформація: e-mail: shkurahov@gmail.com

Готову вугільну продукцію підприємства реалізовує ДП «Селидіввугілля»

Обсяги виробництва Підприємства координуються Міністерством енергетики та вугільної промисловості. Тарифи (ціни) на вугілля регулюються загальними зборами учасників Оптового ринку вугільної продукції України (ОРВП України).

2.2. Аналіз динаміки та структури доходів і витрат

Аналіз доходів та витрат підприємства має велике значення в системі менеджменту підприємства. Оцінка показників доходів і витрат впливає на прийняття управлінських рішень і формує або позитивний, або негативний фінансовий результат суб'єкта господарювання. Отримання позитивного результату (прибутку) безпосередньо залежить від рівня отриманих доходів і навпаки, отримання негативного результату (збитку) залежить від рівня витрат підприємства.

Найбільш повну інформацію щодо ситуації на підприємстві можна отримати за допомогою детального аналізу доходів і витрат із визначеними завданнями такого аналізу і розрахунку необхідних показників. І провідна роль в інформаційно-аналітичному забезпеченні аналізу належать бухгалтерському, статистичному і оперативному обліку та звітності. В документації бухгалтерського обліку найбільш повно відбиваються господарські явища, процеси, їх результати. До таких важливих документів бухгалтерського обліку належить ф. 2 «Звіт про фінансові результати», де в повній мірі відображається інформація про отримані доходи і витрати підприємства. До інформаційних джерел, що містять подібну інформацію також можна віднести Баланс ф.№1 (див. додаток Б), Звіт про фінансові результати ф.№ 2 (див. додаток В), порядок формування яких регламентує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а також планові (кошторисні, нормативні) дані про витрати на виробництво і реалізацію продукції.

Дослідження підходів до аналізу доходів і витрат підприємства показало, що більшість науковців виокремлюють наступні напрямки: оцінка динаміки та структури даних показників; визначення факторів впливу на їх формування; аналіз показників рентабельності.

Так Чмутова В.П. Чмутової, при проведенні аналізу доходів і витрат рекомендує використовувати величину чистого грошового потоку для

розрахунку показників рентабельності, оскільки величина чистого прибутку, яка вказана в звітності, не відображає реальної суми коштів, якими може розпоряджатися підприємство, через визнання доходів і витрат незалежно від того, отримані або сплачені відповідні грошові суми [14].

Петришина Н.С., в своїх працях пропонує використовувати прямі і зворотній факторний аналіз. До прямого факторного аналізу авторка відносить «власне аналіз, коли результативний показник розділяють на окремі складові», і до зворотнього - «синтез, коли його окремі елементи з'єднують у загальний результативний показник» [15].

Мочаліна З. М. і Поспелов О. В. вважають доцільним застосовувати структурно-динамічний аналіз у поєднанні з факторним аналізом, оцінкою коефіцієнтів, аналізом показників рентабельності й інтегральним аналізом. Такий аналіз спочатку пропонується проводити за узагальнюючими показниками в динаміці і за структурою із оцінкою змін, що відбулися у визначеному періоді за видами діяльності: фінансова, операційна, інвестиційна [16].

Отже, підсумовуючи різні підходи щодо аналізу доходів і витрат вважаємо доцільним проведення вертикального і горизонтального аналізу доходів і витрат, тобто провести оцінку зміни показників за структурою і в динаміці за 2017 – 2019 роки. Аналіз динаміки доходів і витрат на ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля» представлений в таблицях 2.1 – 2.4. Для розрахунку показників було використано Ф.2 «Звіт про фінансові результати» (див. додаток В).

Аналіз таблиці 2.1. показав, що в структурі доходів підприємства відсутні доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи. Це свідчить про те, що підприємство не займається інвестиційною діяльністю в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Також у підприємства відсутня емісійна діяльність

Таблиця 2.1 - Аналіз динаміки доходів на ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля» за 2017 – 2019 роки

Показники	Роки			Абсолютне відхилення, т.грн		Темп зміни, %	
	2017	2018	2019	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	281621,0	227682,0	33294	-53939,0	-194388,0	80,85	14,62
Інші операційні доходи	84482,0	125104,0	125428	40622,0	324,0	148,08	100,26
Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-
Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-	-	-
Інші доходи	3679,0	2288,0	3929,0	-1391,0	1641,0	62,19	171,72
Разом	369782,0	355074,0	162651,0	-14708,0	-192 423,0	96,02	45,81

(складено і розраховано автором на основі ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати»)

залучення додаткового акціонерного або пайового капіталу, кредитних ресурсів в різних його формах, а також обслуговування залученого капіталу шляхом виплати дивідендів і відсотків і погашення зобов'язань з основного боргу.

За статтею дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) динаміка до зниження. Так у 2018 році порівняно з 2018 роком даний показник знизився на суму 53939 тис. грн., що у відносному вираженні склало 80,9% (зниження на 19,2%). У 2019 році порівняно з 2018 роком цей показник ще значно знизився в абсолютному вираженні на 194388 тис. грн., що у відносному вираженні складає 14,62% (або зменшення на 85,4%). Така ситуація пояснюється тим, що підприємство має високу матеріаломісткість промислової продукції, що відповідно знижує її конкурентні переваги та

рентабельність виробництва. Ще однією причиною є те, що продукція підприємства не конкурентоспроможна і характеризується низьким експортним потенціалом.

За статтею інші операційні доходи за період з 2017 по 2019 роки спостерігається більш позитивна динаміка. Так у 2018 році порівняно з 2017 роком даний показник збільшився на суму 40522 тис.грн., що у відносному вираженні склало 148,1% (збільшення на 48. 1%). У 2019 році порівняно з 2018 роком даний показник збільшився на суму 324 тис.грн. Темп зміни залишився майже на тому ж рівні, що і в у 2018 році – 100, 28%.

Загальна сума доходів підприємства за вказаний період зменшилася на суму 207131 тис.грн., або на майже більше чим 50%. В таблиці 2.2. наведена динаміка витрат, які підприємство отримує в процесі господарської діяльності.

Таблиця 2.2 - Аналіз динаміки витрат на ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля» за 2017 – 2019 роки

Показники	Роки			Абсолютне відхилення, т.грн		Темп зміни, %	
	2017	2018	2019	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	341372,0	337700,0	196364,0	-3672,0	-141336,0	98,92	58,15
Адміністративні витрати	16217,0	16177,0	13304,0	-40,0	-2873,0	99,75	82,24
Витрати на збут	909,0	1253,0	770,0	344,0	-483,0	137,84	61,45
Інші операційні витрати	66448,0	39469,0	118354,0	-26 979,0	78 885,00	59,40	299,87
Фінансові витрати	-	-	-	-	-	-	-
Витрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-	-
Інші витрати	1,0	0	2098,0	-1,00	-	-	-
Разом	424947,0	394599,0	330890,0	-30348,0	-63 709,0	92,86	83,85

(складено і розраховано автором на основі ф №1 «Баланс», ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати»)

Аналіз таблиці 2.2. свідчить про те, що в структурі витрат підприємства відсутні фінансові витрати і витрати від участі в капіталі за причиною відсутності доходів за вказаними статтями.

Найважливішим показником, що безпосередньо впливає на рівень доходів підприємства є собівартість реалізованої продукції підприємства. За період 2017 -2019 роки даний показник має значну тенденцію до зниження. Так у 2018 році порівняно з 2017 роком собівартість продукції знизилася на суму 3672 тис.грн., темп зниження становив 98,9% (зменшення на 1,1%). У 2019 році порівняно з 2018 роком цей показник значно знизився на суму 141 336 тис.грн. Темп зниження склав 58,15% (зниження на 41,8%).

За статтею «Адміністративні витрати» спостерігається динаміка зменшення суми витрат за вказаний період. Так у 2018 році порівняно з 2017 роком даний показник має незначну тенденція до зменшення. Адміністративні витрати зменшилися на суму 40 тис. грн., що у відносному вираженні складає 99,8% (зменшення на 02%). У 2019 році порівняно з 2018 роком за вказаною статтею спостерігається більше скорочення витрат на суму 2873 тис. грн., або на 82,2% (зменшення на 17,8%).

Позитивна тенденція просліджується за показником «Витрати на збут». Цей показник теж мав нерівнозначні коливання. Так у 2018 році порівняно з 2017 роком сума витрат на збут збільшилася на 344 тис. грн., відповідно темп зміни склав 137,8% (збільшення на 37,8%). У 2019 році порівняно з 2018 роком цей показник мав тенденція до зменшення на суму 483 тис.грн., або 61,5% (зменшення на 31,5%). Загальний темп зміни витрат на збут з 2017 по 2019 роки має незначну тенденцію до зменшення, всього 18%.

Значні коливання спостерігаються за статтею «Інші операційні витрати». Так у 2018 році порівняно з 2017 роком сума вказаних витрат зменшилася на 26979 тис. грн., темп зменшення склав 59,4 % (зниження на 40,6%). А в 2019 році, навпаки спостерігається значне підвищення показника на суму 78 885 тис. грн., темп зміни склав 299,9% (збільшення майже на 200%). Така ситуація пояснюється тим,що у підприємства є витрати з реалізацією

необоротних активів, утримання житлово-комунальних об'єктів і об'єктів соціально-культурного призначення, одноразові виплати персоналу згідно колективного договору і реалізацією побутового вугілля. Аналіз структури доходів і витрат представлений в таблицях 2.3. -2.4.

Таблиця 2.3 - Аналіз структури доходів на ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля» за 2017-2019 рр.

Показники	Роки					
	2017		2018		2019	
	сума т.грн	%	сума т.грн	%	сума т.грн	%
Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	281621,0	76,16	227682,0	64,12	33294,0	20,47
Інші операційні доходи	84482,0	22,85	125104,0	35,23	125428,0	77,11
Інші доходи	3679,0	0,99	2288,0	0,64	3929,0	2,42
Разом	369782,0	100,0	355074,0	100,0	162651,0	100,0

(складено і розраховано автором на основі ф №1 «Баланс», ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати»)

Із аналізу структури доходів можна зробити висновки такі, що протягом 2017 – 2018 років найбільшу питому вагу займав дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). У 2017 році цей показник складав 76,2%, у 2018 році – 64, 1%. У 2019 році цей показник становив 20,5%, що свідчить про значне зниження питомої ваги доходів від реалізації майже на 32% від попереднього року. Така ситуація склалася за причини зниження видобутку вугілля: у 2019 рік цей показник склав 17,7 тис тонн, у 2018 році – 138,4 тис тонн. Але в цьому ж році спостерігається значне збільшення статті «Інші операційні» витрати – 77,1%. За попередні роки цей показник склав: у 2017 році – 22,9%, у 2018 році – 35,2%. Збільшення цієї статті з 2017 по 2019 роки майже на 250%. Така ситуація до збільшення динаміки цього показника пояснюється тим, що підприємство мало у 2019 році операції по реалізації оборотних активів (металобрухту), дохід від бюджетного фінансування, дохід від фінансування витрат.

Стаття «Інші операційні доходи» протягом вказаного періоду займає невисоку питому вагу: у 2017 році – 0,99%, у 2018 році – 0,64%, у 2019 році – 2,42%.

Таблиця 2.4 - Аналіз структури витрат на ВП «Шахта Курахівська» ДП «Селидіввугілля» за 2017-2019 рр.

Показники	Роки					
	2017		2018		2019	
	сума т.грн	%	сума т.грн	%	сума т.грн	%
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	341372,0	80,33	337700,0	85,58	196364,0	59,34
Адміністративні витрати	16217,0	3,82	16177,0	4,10	13304,0	4,02
Витрати на збут	909,0	0,21	1253,0	0,32	770,0	0,23
Інші операційні витрати	66448,0	15,64	39469,0	10,00	118354,0	35,77
Інші витрати	1,0	0,00	0	-	2098,0	59,34
Разом	424947,0	100,0	394599,0	100,0	330890,0	100,0

(складено і розраховано автором на основі ф №1 «Баланс», ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати»)

Із аналізу структури доходів можна зробити висновки такі, що найбільшу питому вагу в структурі витрат підприємства займає стаття «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Протягом вказаного періоду даний показник має тенденцію до зменшення. Так у 2017 році цей показник складав 80,3% в загальній сумі витрат, у 2018 році – 85,6%, у 2019 році – 59,3%. Зниження даного показника пов'язано безпосередньо із зниженням видобутку вугілля. Також значну частку у загальній структурі витрат займають інші операційні витрати, причому за досліджує мий період динаміка цього показника зросла. У 2017 році цей показник становив 15,6%, у 2018 році – 10%, у 2019 році – 35,8%.

Отже, підводячи підсумок аналізу доходів і витрат, можна стверджувати, що динаміка цих показників коливається нерівномірно, що пов'язано перш за все із зниженням видобутку вугілля (зниження доходів і витрат від реалізації

продукції) і збільшенням інших витрат і доходів, не пов'язаних з основною діяльністю підприємства.

2.3. Організація обліку доходів і витрат

В організації бухгалтерського обліку на підприємстві методологічною основою формування інформації про доходи є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [2, ст.27] та П(с)БО № 3 «Звіт про фінансові результати». Дохід підприємства відображається у бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Всі господарські операції в бухгалтерському обліку відображаються методом їх суцільного і безперервного документування. Отже, першим етапом облікового процесу доходів є документування операцій, пов'язаних отриманням доходів. Тому від формування повної та достовірної інформації залежать всі інші етапи облікового процесу та ефективність ухвалення управлінських рішень підприємства. Перелік первинних документів, на підставі яких відображаються доходи підприємства від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, наведений в таблиці 2.5 [17].

Таблиця 2.5 - Відображення обліку доходів в первинних документах

Види доходів	Первинні документи
«Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	Виписка банку, Прибутковий касовий ордер Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Рахунок-фактура, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
«Інший операційний дохід»	Виписка банку, Прибутковий касовий ордер Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Рахунок-фактура, Розрахунок (довідка) бухгалтерії, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей
«Дохід від участі в капіталі»	Виписка банку, Розрахунок (довідка) бухгалтерії

Продовження таблиці 2.5	
«Інші фінансові доходи»	Виписка банку, Прибутковий касовий ордер Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Рахунок-фактура, Розрахунок (довідка) бухгалтерії, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
«Інші доходи»	Виписка банку, Прибутковий касовий ордер Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Рахунок-фактура, Розрахунок (довідка) бухгалтерії, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобівДоговори та контракти із постачальниками і фінансово-кредитними установами

(складено автором на основі джерела 17)

Для обліку доходів призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків вважається тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. На рахунках цього класу, крім рахунку 76 "Страхові платежі", за дебетом відображається щомісячне нарахування належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати", за кредитом - сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу. Доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інший операційний дохід", 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", 75 "Надзвичайні доходи". Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період, на них накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні квартальної, місячної та річної звітності. На рахунках 7 класу новий звітний період починається з нульового сальдо. У кінці періоду рахунки доходів (як і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати» [17]. Згідно П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи в

бухгалтерському обліку класифікуються за групами (таблиця 2.6) (див.додаток В).

Таблиця 2.6 - Класифікація доходів згідно П(С)БО 15 «Дохід»

Класифікаційна ознака	№ рахунку (згідно Плану рахунків)	Визначення рахунку
«Доходи від реалізації продукції (робіт, послуг)»	70	Загальний дохід (виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (без врахування податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів тощо.
«Інший операційний дохід»	71	Інші доходи від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій); відшкодування раніше списаних активів; дохід від операційних курсових різниць; дохід від операційної оренди активів тощо.
«Дохід від участі в капіталі» та «Інші фінансові доходи»	72 та 73	Дивіденди, відсотки та інші доходи, одержані від спільної діяльності, від отриманих фінансових інвестицій, що виникають у ході фінансової діяльності підприємства (крім доходів, отриманих за методом участі в капіталі).
«Інші доходи»	74	Доходи, одержані від реалізації фінансових інвестицій, майнових комплексів, необоротних активів, не операційних курсових різниць, а також доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності.

(складено на основі джерела 5)

Після обробки первинні документи, облікові регістри, фінансові звіти та баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву та зберігаються відповідно до нормативно-правових документів. Зберігання всіх первинних документів забезпечується головним бухгалтером.

Для заповнення фінансової звітності та визначення фінансового результату використовується інформація не лише з первинних документів, а

й зведеної інформації з облікових регістрів та Головної книги. Тому, на підставі первинних документів інформаційні дані про доходи підприємства відображаються в облікових регістрах. Після цього інформація переноситься до Головної книги та фінансової звітності. Взаємозв'язок даних про доходи підприємства в різних документах, наведений на рисунку 2.1.

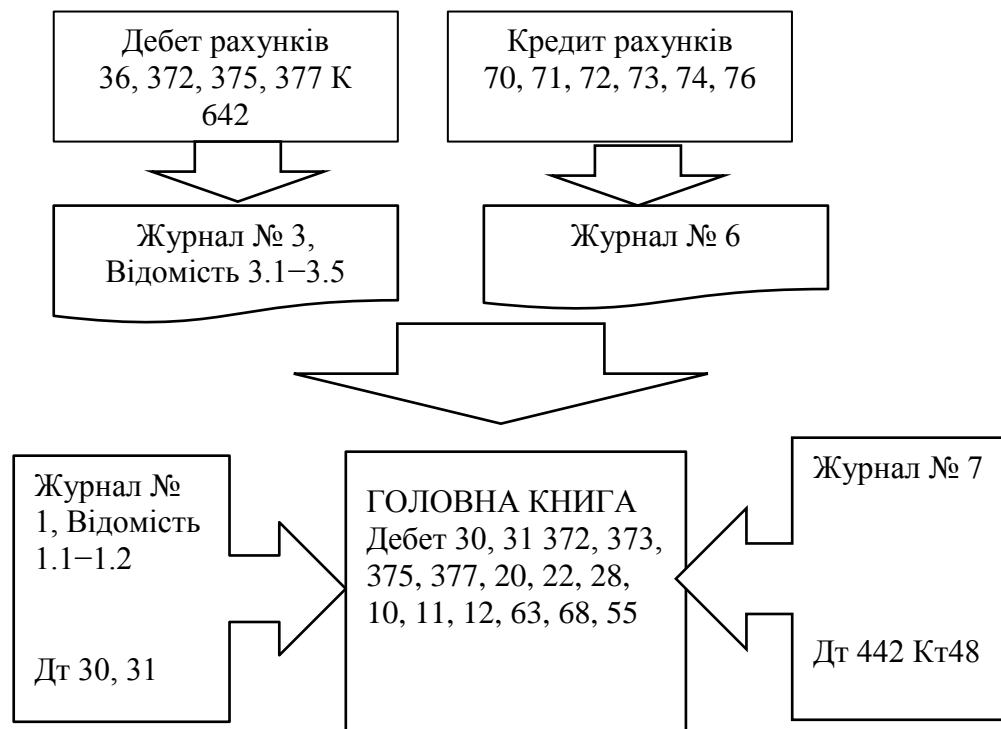


Рисунок 2.1 - Взаємозв'язок облікових регістрів та Головної книги відображення інформації про доходи (складено автором).

На організацію обліку виробничих витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: особливості технології та організації виробництва, розміри підприємства, види діяльності, характер виробництва і продукції, яка виробляється, структура управління підприємства. Облік витрат на підприємстві здійснюється згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності групуються за економічними елементами (таблиця 2.7) [9] (див.додаток В).

Таблиця 2.7 - Класифікація витрат за елементами згідно П(С)БО 16

«Витрати»

Класифікаційна ознака	№ рахунку (згідно Плану рахунків)	Визначення рахунку
Матеріальні витрати	80	Вартість витрачених матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів на виробництво продукції, робіт або послуг)
Витрати на оплату праці	81	Виплати заробітної плати тощо, у порядку та розмірах, передбачених законодавством витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати відповідно до системи оплати праці; гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати, з затримкою; витрати, на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячних відрахувань на створення забезпечення майбутніх оплат відпусток виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, передбачені законодавством; витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів тощо.
відрахування на соціальні заходи	82	Виникають внаслідок здійснення обов'язкових відрахувань на державне (обов'язкове) соціальне страхування, включаючи відрахування на обов'язкове медичне страхування; формування державного Фонду сприяння зайнятості населення; на державне (обов'язкове) пенсійне страхування, а також відрахування на додаткове пенсійне страхування
амортизація	83	Відрахування, що використовуються для повного відтворення зношених основних фондів (на реновацію), а також для їх часткового відшкодування на капітальний ремонт та модернізацію
інші операційні витрати	94	Витрати на дослідження та розроблення відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для бухгалтерського обліку визначається перерахунком іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат на їх реалізацію тощо

(складено на основі джерела 9)

Первинний облік витрат ведеться на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України. Форма бланка документа показує, що в ньому повинне бути записане і визначає послідовність цих записів. Первинні документи з обліку витрат подаються в бухгалтерію, де підлягають обробці, записам в облікові реєстри та складанню балансу і звітності у визначені строки. У встановлені дні згідно графіку документообігу оброблені документи надходять до бухгалтерії підприємства, де їх відображаються в оборотно-сальдових відомостях (див. табл.2.8).

Таблиця 2.8 - Відображення обліку витрат в первинних документах

Види витрат	Первинні документи
Матеріальні витрати	Лімітно-забірна картка (М-8, М-9), Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10) Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11) Рахунок, акт (придбаних послуг), податкова накладна Акт (відомість) на брак Лімітно-забірна картка” (див. зразок 2.8.), “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (див. зразок 2.7.)”, “Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей”“
Витрати на оплату праці	Рапорт на виробіток (Т-22) Маршрутний лист (картка) Наряд на відрядну роботу Відомість нарахування на фонд оплати праці Табелі обліку використання робочого часу” (див. зразок 5.1.), а також складена на його підставі “Розрахунково-платіжна відомість”.
Відрахування на соціальні заходи	Розрахунково-платіжних відомостей
Амортизація	Відомість нарахування амортизації основних засобів та необоротних активів
Інші операційні витрати	“Розрахунок амортизації основних засобів”, “Інвентаризаційний опис основних засобів”“Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів”“Видатковий касовий ордер” (див. зразок 3.3.), виписка банку (див. зразок 3.18.), “Акт інвентаризації наявності грошових засобів”“

(складено на основі джерела 17)

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції призначено рахунок 23 "Виробництво". За дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати, втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість

фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо). Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнально-ордерній формі обліку використовується журнал-ордер №5 [17]. Підсумкові дані первинних документів переносять до Головної книги (у разі калькуляційних статей - до виробничого звіту). Взаємозв'язок даних про витрати підприємства в різних документах, наведений на рисунку 2.2.



Рисунок 2.2 - Організація обліку витрат виробництва (складено автором).

Важливим елементом в організації обліку доходів і витрат на підприємстві є облікова політика, оскільки чітко визначені методи і методики, що застосовуються на практиці, особливо в питання визначення та оцінки обсягів доходів і витрат, дозволяють раціонально будувати обліковий процес на підприємстві та з більшою достовірністю оцінювати фінансові результати діяльності.

Отже, правильний облік доходів і витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають велике значення для ефективного управління кінцевими результатами підприємства. Прийняття чіткої класифікації надасть змогу вдосконалити облік доходів і витрат на підприємстві. Вивчення стану обліку доходів та витрат підприємства дозволило виявити ряд проблем таких як: не достатність інформації про витрати за встановленою номенклатурою витрат; не повне та не своєчасне відображення доходів і витрат у системі обліку (зокрема витрат на оплату праці); відсутність нормативного документу, яким було б регламентовано норми і нормативи для обліку доходів та контролю за ними. Таким чином, специфіка діяльності підприємства потребує впорядкування та удосконалення бухгалтерського обліку, зокрема щодо визнання доходів та витрат.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Удосконалення організації обліку доходів і витрат

В умовах економічної нестабільності та необхідності інтенсивного розвитку промислової галузі важливими постають питання рентабельності та прибутковості підприємств. У зв'язку з цим зростає значення обліку доходів і витрат, починаючи з їх визнання, оцінки і до відображення в обліку і звітності.

Дослідження організації бухгалтерського обліку доходів і витрат у другому розділі дипломної роботи показали, що в даному процесі є декілька проблем:

- низький рівень відповідності обліково-інформаційної та обліково-контрольної системи підприємства щодо його доходів чинному законодавству;

- не достатньо згрупована та деталізована інформація про доходи та витрати підприємства, що в свою чергу гальмує процес первинної обробки аналітичної інформації, призводить до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів;

- низький рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації

Важливим інструментом удосконалення організації обліку доходів і витрат може стати облікова політика підприємства. Чітко визначені методи та методологія, що застосовуються в процесі ведення бухгалтерського і управлінського обліку, особливо в питання визнання та оцінки обсягу доходів і витрат, дозволяють раціонально та ефективно будувати обліковий процес на підприємстві та формувати більш достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Організація та метод ведення бухгалтерського обліку на підприємстві визначаються в Наказі про облікову політику. З метою удосконалення ведення організації обліку доходів і витрат пропонуємо внести зміни в даний документ. Наказ про облікову політику, на наш погляд, має містити детальні питання щодо процесу обліку доходів і витрат на підприємстві для різних видів діяльності. В обов'язковому порядку мають бути розкриті питання методології обліку доходів і витрат. Суттєвим є те, що суми різних видів доходів і витрат мають бути визнаними тільки в тих випадках, коли на це існує обґрунтована впевненість. В контексті зазначеного вбачається доцільним включити в Наказ про облікову політику наступні питання:

- порядок документального оформлення та відображення сум доходів і витрат в реєстрах обліку;

- порядок відображення доходів і витрат на рахунках бухгалтерського обліку;

- умови визнання та критерії оцінки різних видів доходів і витрат на дату складання балансу;

- чітке розмежування доходів і витрат за кожною класифікаційною групою.

Такий підхід, на думку автора, забезпечить достовірність даних обліку та надасть можливість отримання об'єктивних висновків при проведенні аналізу та аудиторського контролю діяльності суб'єктів господарювання.

Проблемним залишається питання щодо співвідношення доходів із певним звітним періодом, тобто їх визнання і правдивої оцінки. Згідно П(С)БО 15 «Дохід» правдивою оцінкою доходу є справедлива вартість активів, що отримані або підлягають отриманню [5]. Співвідношення доходів із певним звітним періодом або кількома періодами визначається, в першу чергу, часом. Іншими словами, якщо доходи є функціонально залежними від часу, вони визнаються в кількох суміжних періодах, якщо доходи не є функціонально залежними від часу, вони визнаються в момент їх виникнення. Отже, доходи відносяться до того звітного періоду, який є їх

причиною, що відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Іншим дискусійним питання обліку доходів є підходи до класифікації. Класифікація доходів у бухгалтерському обліку визначається наступними положеннями: П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” [18], П(С)БО 15 “Дохід” [5] та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [19]. Аналіз цих нормативних документів показав, що класифікація доходів не співпадає. Це пов’язано з тим, що П(С)БО 3 – документ, що є направленим на складання фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. З практичної точки зору ці документи повинні бути основою для розробки інших документів (наприклад, Інструкція до Плану рахунків підприємств і організацій). З юридичної точки зору, ці два нормативних документи мають однакове юридичне значення, тому не повинні бути суперечливими один одному. В цьому контексті дискусійним залишаються наступні питання.

1. Співвідношення доходів і витрат за видами діяльності. В даному питанні потребує уваги склад інших операційних доходів. Деякі автори пропонують наступне:

субрахунки 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”, 716 “Відшкодування раніше списаних активів”, 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”, 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” виключити зі складу інших операційних доходів із включенням на рахунок 74 “Інші доходи” як доходи не від операційної діяльності, а за операціями, що виникають внаслідок її проведення;

субрахунки 711 “Дохід від реалізації іноземної валюти” та 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” перенести до складу рахунку 74 “Інші доходи” як доходи, що виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов’язані з операційною та фінансовою діяльністю [20].

розмежування доходів від операційної оренди за групами виробничих та невиробничих основних засобів і відповідно їх облік на субрахунках 704 “Дохід від операційної оренди активів” та 712 “Дохід від операційної оренди інших активів” (на практиці ці доходи можуть бути включені як до основної, так і до операційної діяльності [20, с.21].

доходи, що обліковуються на рахунку 72 «Доход від участі в капіталі» включити до складу інвестиційної діяльності, оскільки інвестиції в асоційовані, дочірні або спільні підприємства саме й призводять до зміни розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства, що відповідно до П(С)БО є фінансовою діяльністю [21].

Вказані пропозиції щодо перегрупування рахунків та субрахунків з обліку доходів забезпечать достовірність визначення фінансових результатів, а також призведуть до відповідних змін у складі субрахунків витрат.

2. Питання обліково-інформаційного забезпечення первинного обліку доходів і витрат.

Первинний облік витрат є основою для контролю за правильністю та законністю здійснення фактів господарських процесів. З метою удосконалення первинного обліку в дипломній роботі, на основі вивчення літературних джерел, пропонується наступне.

На підприємстві використовуються типові і уніфіковані документи та індивідуально розроблені документи, відповідно до чинних положень, інструкцій та рекомендацій, які відображають специфіку галузей та особливості його діяльності.

З метою підвищення рівня інформаційного забезпечення облікового процесу та управління необхідна розробка форм документів, що дозволяють значно поглибити ступінь аналітичності даних обліку, підвищити ефективність контролю встановлювати причини порушень. Одним з напрямів удосконалення первинного обліку на підприємстві може бути скорочення кількості документів, що досягається шляхом розробки єдиних форм документів, створення комплексних документів, впровадження

накопичувальних документів. В межах реалізації даної мети, в дипломній роботі пропонується використання чеків в кожному структурному підрозділі підприємства. Дані документи мають бути письмовим дозволом керівника структурного підрозділу для здійснення кожного факту відповідного виду витрат, а також вони є та підставою для їх відображення в обліку. Чеки мають використовуватися як дозвіл на одержання матеріальних цінностей, на нарахування амортизації, оплати праці, надання послуг своєму підприємстві та іншим підприємствам, а також для підтвердження їх фактичних витрат. Під час одержання матеріальних цінностей бухгалтерія підприємства виписує чек в межах ліміту витрат, розрахованих для кожного підрозділу. Чеки витрат групуються у журналі і видаються на початку місяця керівникові кожного підрозділу витрат. Приблизна форма журналу чеків витрат наведена в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 - Журнал чеків з обліку витрат по підрозділу

Підприємство	Центр доходів	Центр витрат	Рік	Період
ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»	Бухгалтерія (економічний відділ)	Дільниця №1 (Цех № 1)	2019	05

(складено автором)

Запропонований документ дозволить значно поглибити ступінь оперативності та аналітичності даних обліку доходів і витрат. Запровадження чеку, який, окрім функції реєстрації фактів здійснення доходів і витрат, виконує роль розпорядчого документа, тобто є одночасно засобом контролю витрат центрів відповідальності, що забезпечує оперативність управління доходами і витратами підприємства.

Аналіз сучасної практики обліку доходів і витрат засвідчив, що сьогодні підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальні отримані доходи та витрати за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел їх утворення. Це означає, що інформація, що надається з цього

приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак призводити до прийняття неправильних економічних рішень.

3.2. Удосконалення організації аудиторського контролю доходів і витрат

Питання удосконалення методики проведення внутрішнього аудиту доходів та витрат господарської діяльності на підприємствах є дуже важливим і актуальним.

Для ефективної роботи підприємства керівництву всіх рівнів необхідна достовірна інформація щодо фінансово-господарської діяльності. Недостатній обсяг достовірної економічної інформації про доходи і витрати призводить до прийняття нераціональних управлінських рішень та гальмування процесу нарощування рентабельності.

Аналіз організації обліку на підприємстві показав, що чинна облікова система повністю не повністю задовольняє зростаючі потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів в обліковій інформації. Інформація, що міститься фінансової звітності дозволяє дати лише загальну оцінку фінансового стану підприємства і не може бути використана для обґрунтування управлінських рішень щодо витрат. У зв'язку з цим зростає значення аудиту як однієї з функціональних складових інформаційного забезпечення управління витратами, спрямованої на досягнення стратегічних і тактичних цілей, та вимагає пошуку нових підходів до його вдосконалення. Отже, розробка дієвої методики аудиту доходів і витрат підприємства, що включає розробка моделей робочих документів аудитора, повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і оптимальних етапів перевірки є основою підтвердження показників податкової та фінансової звітності.

В літературних джерелах внутрішній аудит розуміється як незалежна експертна діяльність аудиторської служби (відділу внутрішнього аудиту), суб'єкта господарювання для перевірки та оцінки адекватності, ефективності

системи внутрішнього контролю та якості виконання призначених обов'язків працівниками [22, с. 120].

Метою аудиту доходів і витрат підприємства є встановлення достовірності даних первинних документів щодо їх визначення та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики їх обліку доходів за видами діяльності згідно діючих законодавчо–нормативних документів [23, с. 12]. У процесі аудиту доходів і витрат вивчається: облікова політика, момент їх виникнення, повнота розкриття інформації про доходи і витрати у фінансових звітах. Як показує практика і загальною проблемою аудиту доходів і витрат є недосконалість науково-обґрунтованих дієвих методик аудиторських перевірок за видами діяльності підприємств.

При проведенні аудиту, найважливішою умовою проведення кваліфікованої аудиторської перевірки є її документальне оформлення [24, с. 50].

Предметом аудиту доходів і витрат є господарські процеси, що безпосередньо пов'язані з розрахунком обсягів реалізації продукції і фінансових результатів, а також зв'язки з контрагентами підприємства.

До основних завдань аудиту належать:

з обліку доходів - перевірка дотримання умов визнання та вартісної оцінки доходів за видами економічної діяльності; доходів в розрізі класифікаційних груп згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку; законності та правильності відображення показників доход в фінансовій, податковій та інших видах звітності;

з обліку витрат - вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат, витрат на збут й інших операційних витрат, витрат операційної діяльності; перевірка достовірності та повноти формування елементів витрат; перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції

(робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання та ін.

Вважається, що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора, виходячи із організаційно–технологічних особливостей підприємства, професіоналізму самого аудитора, що означає можливість будування різної послідовності аудиту. На підставі вивчення літературних джерел ми рекомендуємо наступну послідовність аудиту операцій з обліку доходів (за видами діяльності) та витрат (за елементами витрат) (див.табл 3.2-3.3) [26, 26, 27].

Таблиця 3.2 - Послідовність проведення аудиту доходів підприємства

№	Об'єкт перевірки	Зміст аудиторських дій
1	Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів і договорів з покупцями та замовниками.	Перевіряється наявність первинних документів, їх оформлення, звертаючи увагу виправлення помилкових записів («червоне сторно», коректурний метод, додаткових записів), а також порівнюються дані первинних і зведених документів з обліковими регістрами
2	Перевірка правильності класифікації, оцінки доходів та умов їх визнання за видами діяльності.	Приділяється умовам визнання доходів звітного періоду та їх класифікації згідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, додержання суб'єктом господарювання діючих вимог законодавства;
3	Перевірка повноти відображення доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг.	Підлягають перевірці рахунки 701-704. На підставі порівняння записей синтетичного обліку та даних первинних документів підтверджено, перевіряється дійсність відображення угод з продажу; своєчасність записів в облікових регістрах; правильність відображення вартісної оцінки операцій. По операціях в іноземних валютах необхідно перевірити застосування валютних курсів та їх відповідність офіційному курсу НБУ
4	Перевірка операцій з обліку доходів від іншої операційної діяльності.	підлягають перевірці рахунки 710–718 з метою доцільності підтвердження правильності та повноти відображення доходів від штрафів, визнаних боржниками; повноту та своєчасність відображення доходів від безоплатно одержаних оборотних засобів, операційної оренди активів; повноту відображення доходів від розміщення коштів на депозитних рахунках; правильність визначення доходів від купівлі–продажу іноземної валюти та розрахунок курсових різниць

Продовження таблиці 3.2		
5	Перевірка доходів від фінансових операцій	підлягають перевірці рахунки 721–733 з метою перевірки доходів від інвестицій в асоційовані підприємства, доходів від спільної діяльності, доходів від інвестицій в дочірні підприємства, доходів від дивідендів і відсотків, які одержуються підприємством.
6	Перевірка правильності відображення доходів від інвестиційної діяльності та інших доходів.	Підлягають перевірці рахунки 741–74. Звертається увага на правильність відображення доходів від фінансових інвестицій і майнових комплексів, доходів від 43е операційних курсових різниць, безоплатно одержаних активів, відшкодування збитків від стихійних лих тощо.

(складено автором на основі джерел 25, 26, 27)

Таблиця 3.3 - Послідовність проведення аудиту витрат підприємства

№	Об'єкт перевірки	Зміст аудиторських дій
1	Перевірка наявності віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції (робіт, послуг) сум, які не мають прямого відношення до собівартості	<p>Перевірка правильності та обґрунтованості віднесення витрат до собівартості за складом та елементами витрат. Перевірка за елементами проводиться відповідно до планової калькуляції. Увага приділяється:</p> <p>бухгалтерським записам за дебетом на рахунках витрат за елементами (80 "Матеріальні витрати", 81 "Витрати на оплату праці", 82 "Відрахування на соціальні заходи", 83 "Амортизація", 84 "Інші операційні витрати") прямих витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), списуються за кредитом на рахунок 23 "Виробництво", а потім у кредит рахунку 90 "Собівартість реалізації", результат якого відноситься на дебет рахунку 79 "Фінансові результати";</p> <p>– за дебетом рахунку 23 "Виробництво" відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені (або в повному обсязі) загальновиробничі витрати і втрати від бракування продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг у дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації"</p>
2	Перевірка правильності віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції.	<p>Перевірка залишків на рахунках 69 "Доходи майбутніх періодів" та 39 "Витрати майбутніх періодів" дає змогу встановити достовірність та повноту відображення операцій на даних рахунках. Приділяється увага таким видам витрат:</p> <p>витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості;</p> <p>витрати, пов'язані з освоєнням нових виробництв та агрегатів;</p> <p>сплачені авансом орендні платежі;</p> <p>оплата страхового поліса;</p> <p>передплата газет, журналів, періодичних і довідкових видань тощо.</p>

Продовження таблиці 3.3		
3	Перевірка правильності віднесення на собівартість позавиробничих витрат.	Підлягають перевірці рахунки 92 "Адміністративні витрати".93 та "Витрати на збут". Приділяється увага статтям: "Витрати на оплату праці апарату управління" "Відрахування на соціальні заходи" статті "Відрядження і переміщення" статтю "Інші адміністративні витрати". Перевірка документів: "Розрахунок амортизації основних засобів "Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів "Видаткові касові ордери" "Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт "Табель обліку використання робочого часу» а також складена на його підставі "Розрахунково-платіжна відомість".
4	Перевірка правильності списання фактичних матеріальних витрат на їх закупівлю і списання на окремі види калькуляційної одиниці.	Підлягають перевірці надходження та оприбуткування матеріальних цінностей, приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника, додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, облік руху матеріалів на складі, здійснювати контроль за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, а також сигналізувати про відпуск матеріалів понад встановлений ліміт або про заміну матеріалів. Підлягає співставленню діючі норми на підприємстві з нормами витрат за минулі роки, з фактичним витрачанням сировини і матеріалів за ряд попередніх років, з діючими нормами і фактичними витратами матеріалів на споріднених підприємствах.
6	Перевірка правильності списання матеріальних витрат на окремі види калькулювання продукції.	Перевіряється правильність віднесення до собівартості матеріальних витрат доцільно перевіряти за такими напрямками: обсяги фактично списаної сировини та матеріалів із затвердженими нормами їх витрат, а також провести аналіз залишків, зазначених у матеріальних звітах та під час списання за нормами; вартість закуплених сировини і матеріалів, правильність застосування націнок, комісійних винагород, достовірність витрат на зберігання, транспортування тощо; законність списання на собівартість сум ПДВ; правильність оцінки і списання зворотних відходів, супутньої продукції; перевірити правильність списання витрат від браку, простоїв, нестач, тощо; дотримання встановленого порядку обліку понаднормативних витрат.

(складено автором на основі джерел 25, 26, 27)

Запропонована методика послідовності проведення аудиторського контролю доходів і витрат дозволяє одержати достовірну і достатню інформацію для узагальнення результатів, а також вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

Виявлені факти відхилень обліку доходів і витрат, недотримання законодавства реєструються в робочих документах аудитора, а потім узагальнюються у аудиторських звіті та висновку. При наявності відхилень між даними синтетичного і аналітичного обліку доходів і витрат аудитор повинен з'ясувати причини таких відхилень та надати рекомендації з виправлення встановлених помилок.

Наприкінці аудиторської перевірки складається аудиторський висновок про те, чи відповідає інформація нормативним документам, які регламентують порядок обліку доходів і витрат.

Також вважаємо доцільним для здійснення ефективного управління доходами і витратами, надзвичайно важливо ввести в організаційну структуру підприємства службу внутрішнього аудиту. Доцільність впровадження такої служби має обґрунтовуватись її ефективністю, під якою варто розуміти здатність внутрішнього аудиту до вирішення певного завдання, ступінь цінності контрольно-оціночної інформації, досягнення позитивного результату в управлінні господарською діяльністю підприємства.

Таким чином, на сьогодні аудит доходів і витрат як вид контролю є необхідним і обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – це передумова успішного функціонування суб'єктів господарювання. В умовах швидких змін конкурентного середовища, зростання розміру підприємств, підвищення складності процесів управління у керівництва підприємства недостатньо інформації, необхідної для прийняття правильних управлінських рішень та забезпечення конкурентоспроможності. Внутрішній аудит доходів і витрат є об'єктивним джерелом інформації, а, отже, сприяє досягненню цілей і виконанню поставлених завдань найефективнішим способом.

ВИСНОВКИ

Економічні категорії доходів і витрат займають центральне місце в ринковій економіці, забезпечують використання всіх факторів виробництва. Дослідження показали, що діяльність будь-якого підприємства супроводжується отриманням доходів та витрат, які не є однорідними за своїм складом та призначенням. Доходи і витрати є одними з основних категорій не тільки в системі бухгалтерського обліку, а й в системі управління підприємства, тому, що формують інформацію, необхідну для прийняття управлінських і економічних рішень.

Аналіз літературних джерел показав, що єдиного підходу до визначення поняття «доходів» та «витрат» немає. Велике значення для правильної організації обліку доходів і витрат має їх науково обгрунтована класифікація.

Витрати і доходи – це важливі та складні економічні категорії, які займають особливо важливе місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що вони мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, їх використовують для оцінки ефективності господарювання, порівнюючи витрати, доходи та результати діяльності.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає визначають П(С)БО 15 "Дохід", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 16 "Витрати".

Згідно із стандартами бухгалтерського обліку, поняття "Дохід" означає збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які

призводять до зменшення капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Аналіз доходів і витрат показав, що загальна сума доходів підприємства за вказаний період з 2017 по 2019 роки зменшилася на суму 207131 тис.грн., або на майже більше чим 50%. загальна сума витрат знизилася на 15%. Динаміка цих показників коливається нерівномірно, що пов'язано перш за все із зниженням видобутку вугілля (зниження доходів і витрат від реалізації продукції) і збільшенням інших витрат і доходів, не пов'язаних з основною діяльністю підприємства.

Узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій ведеться на рахунку 79 “Фінансові результати”, який є тимчасовим, результатним, має ознаки пасивного рахунку. По кредиту рахунку 79 на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

З метою удосконалення організації обліку доходів і витрат в дипломній роботі було запропоновано методика удосконалення питань співвідношення доходів і витрат за видами діяльності та обліково-інформаційного забезпечення первинного обліку доходів і витрат.

З метою удосконалення організації аудиторського контролю доходів і витрат доходів і витрат в роботі було запропоновано методика послідовності проведення аудиту доходів і витрат.

Запропоновані заходи забезпечать одержання достовірної і повної інформації щодо діяльності підприємства, а також вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Вид. 7-оє. – Житомир : Вид-во "Рута", 2006. – 832 с.
2. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 117-123
3. Біла О.Г. Фінанси підприємств / О.Г. Біла : навч. посібн. – Львів : Вид-во "Магнолія 2006", 2008. – 383 с
4. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством / Н.М. Шмиголь // Держава та регіон : наук.-виробн. журнал. – Сер.: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя : Вид-во Класичного приватного університету. – 2009. – № 7. – С. 221-225
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів від 31 березня 1999 р. № 87 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>.
7. Сірома Н.К. Економічна теорія./ Сірома Н.К. - К -, Центр учбов. літ., 2004. – 17 с
8. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002р. №14573 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/me02094?an=1140&ed=2010_03_02

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України, від 31.12.1999р. №31873 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
10. Янчева Л.М. Витрати: дефініції визначення та класифікація // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2011. - Вип. 2. - С. 31-37.
11. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 р., № 108/95 – ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 18 (МСБО 18) «Дохід». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
14. Чмутова В. П. Методические подходы к статистической оценке финансовых результатов деятельности предприятия // Вісник. 2001. № 1(17). С. 66–69
15. Петришина Н.С., Кнець Ю.О. Методичні основи аналізу фінансових результатів діяльності промислового підприємства // Наука й економіка. 2014. № 2 (34). С. 52-54.
16. Мочаліна З.М. Поспелов О.В. Методичний інструментарій та сучасні проблеми аналізу фінансових результатів // Науково-технічний збірник «Комунальне господарство міст». 2011. № 98. С. 221–227.
17. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від

31.03.1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

20. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів //Бухгалтерський облік і аудит.-2005.-№6.- С.16-23., с.17-20

21. Свідерський Д.Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств // Дис.канд. екон.наук: 08.06.04. –К.:КНЕУ, 2002.-240с

22. Нагайчук В. В. Внутрішній аудит як діагностичний засіб в управлінні підприємством / В. В. Нагайчук // Наукові дослідження – теорія та експеримент 2008 : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції, Полтава, 19-21 травня 2008 р. – Полтава : ІнтерГрафіка, 2008. – Т. 11. – С. 119-121.

23. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навч. посібник / Н. Іванова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

24. Дорош Н.І. Документальне оформлення аудиторської перевірки// Вісник податкової служби України. –2000. – № 15. – С. 50–55.

25. Зянько В.В. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством / В.В. Заянько, А.О. Тесьолкіна //Вісник Вінницького політехнічного інституту. – 2016. – № 1. – С. 39–43

26. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект / А.М. Кадацька // Електронний фаховий науково-практичний журнал з економічних наук «Інфраструктура ринку». – 2017. № 4. – С. 138–141.

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

Д ОДАТКИ

Додаток А

Положення про

ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»

Додаток Б
Форма № 1 «Баланс»
ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля»
за 2017-2019 роки

Додаток В

Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»

ВП «Шахта «Курахівська» ДП «Селидіввугілля

за 2017-2019 роки