

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій

Форма навчання денна

Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик

« ____ » грудня 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит в управлінні доходами підприємства»

(за матеріалами ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», м. Київ)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Шийка Ганна Іванівна**

_____ 10.12.2019 р.

Науковий керівник **к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна**

_____ 10.12. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

Вступ	
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА	
1.1. Суть доходів підприємства, їх нормативно-правове регулювання, класифікація та оцінка	
1.2. Обліково-контрольне забезпечення управління доходами підприємства	
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	
Висновки за розділом 1.....	
Розділ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН» ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ .	
2.1. Організація і методика обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	
2.2. Порядок розкриття інформації про доходи в управлінській та фінансовій звітності	
2.3. Напрями удосконалення обліку доходів	
Висновки за розділом 2.....	
Розділ 3. АУДИТ ДОХОДІВ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН» ТА ВИКОРИСТАННЯ ЙОГО ДАНИХ В УПРАВЛІННІ	
3.1. Організація та планування аудиту доходів	
3.2. Методика аудиту доходів	
3.3. Узагальнення результатів аудиту доходів підприємства та використання його даних в управлінні	
Висновки за розділом 3.....	
Висновки	
Список використаних інформаційних джерел	
Додатки	

ВСТУП

Кожний суб'єкт господарювання намагається створити найбільш сприятливі умови для отримання економічно вигідної позиції, з метою максимізації доходів від основного та інших видів діяльності. Тому категорія доходів у ринковій системі господарювання займає визначальне місце.

За сприянням системи бухгалтерського обліку та контролю постійно та цілеспрямовано здійснюється формування достовірної інформації про доходи, яка є необхідна апарату управління для виявлення резервів збільшення доходів та розширення напрямів діяльності.

Дослідженню проблем організації і методології бухгалтерського обліку та аудиту доходів підприємства значну увагу приділили у своїх працях відомі вітчизняні вчені: Ю. В. Борисенко, Ф.Ф. Бутинець, Ю.А.Верига, О.Б. Врублевська, С.Ф. Голов, Л.В. Гуцаленко, В.М. Жук, Д.В.Карпенко, О.В. Карпенко, В.А. Кулик, М.В. Кужельний, Л. І. Леженко, В. П. Ніколаєва, Ю.О.Ночовна, М.Ф. Огійчук, Н.В. Прохар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, М. В. Якименко та інші.

Активно займалися вирішенням зазначених проблем і зарубіжні вчені: Х. Андерсен, А. Бабо, Л.А. Бернстайн, Р. Брейлі, Ван Бреда, К. Друрі, Б. Нидлз, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен та інші.

Враховуючи, що деякі аспекти економічного змісту, методики обліку та аудиту, порядку формування доходів, організації і планування аудиту доходів на сьогодні залишаються недостатньо дослідженими або носять проблемний характер, вважаємо за доцільне більш детально обґрунтувати економічний зміст та теоретичні основи формування доходів та організації і планування їх аудиту, удосконалити облік та порядок відображення доходів у фінансовій звітності. У зв'язку з цим, в сучасних умовах, необхідно створити таку систему обліку і аудиту доходів, яка б задовольняла потреби користувачів облікової інформації з врахуванням специфіки діяльності підприємств кондитерської галузі .

Саме це і обумовило вибір теми дипломної роботи.

Дипломна робота виконана в межах науково-дослідної теми кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» на тему «Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій» (номер державної реєстрації 0115U002543).

Мета дипломної роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій щодо удосконалення методики та організації обліку і аудиту в управлінні доходами суб'єктів господарювання.

Для досягнення мети в дипломній роботі поставлено наступні завдання:

- дослідити суть доходів підприємства, порядок їх нормативно-правове регулювання, класифікації та оцінки;
- дослідити роль обліково-контрольного забезпечення в управлінні доходами підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліково-аналітичної роботи у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- розкрити порядок організації та методику обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- з'ясувати порядок розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»;
- дослідити порядок організації та планування аудиту доходів;
- дослідити методичні підходи до аудиту доходів суб'єктів господарювання;
- дослідити порядок узагальнення результатів аудиту доходів та особливості використання його даних в управлінні.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку і аудиту в управлінні доходами підприємства.

Об'єктом дослідження є процеси обліку і аудиту в управлінні доходами

підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Київська кондитерська фабрика «Рошен», яке здійснює свою діяльність в сфері виробництва та реалізації кондитерських виробів.

Теоретичною та методологічною основою проведення наукового вивчення є системний підхід і діалектичний метод пізнання щодо дослідження економічних та облікових явищ, чинне законодавство України, ґрунтовні наукові праці дослідників із проблем формування, обліку і аудиту доходів.

Визначальними у вирішенні поставлених завдань були такі загальнонаукові методи: аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, групування, аналогія, систематизація. За допомогою абстрактно-логічного методу здійснено теоретичні узагальнення та формулювання висновків при з'ясуванні проблем і напрямків удосконалення обліку доходів.

Монографічний метод використовувався при дослідженні категорії доходів, особливостей їх формування у ринковому середовищі та відображення в обліку.

Методи економічного аналізу та статистичних досліджень використано при характеристиці фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

За допомогою історичного методу проведено дослідження походження, формування і розвитку категорії доходів у системі обліку.

Інформаційна база дослідження є законодавчі та нормативні акти України, монографічні дослідження, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем бухгалтерського обліку, матеріали українських та міжнародних науково-практичних конференцій, семінарів, матеріали періодичних видань, стандарти та інші матеріали Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а також документи, які характеризують діяльність і стан підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні

теоретичних та організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та аудиту доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Практичне значення одержаних результатів полягає у доведенні до рівня конкретних методик і рекомендацій теоретичних та методичних положень обліку та аудиту ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», використання яких надасть можливість забезпечити прийняття обґрунтованих рішень користувачами бухгалтерської звітності товариствата покращити якість управління доходами за рахунок підвищення оперативності й аналітичності облікової інформації.

За результатами дослідження опубліковано дві наукові праці, у тому числі 1 стаття [] та 1 тези [].

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Суть доходів підприємства, їх нормативно-правове регулювання, класифікація та оцінка

Поняття «дохід» являється надзвичайно розповсюдженим та широко використовуваним у теорії та практиці бізнесу. Але в сучасній науковій літературі є різні судження щодо трактування сутності доходів, що зумовило виникнення суперечностей та неоднозначності в охопленні даної економічної категорії.

Науковці різних часів вивчали економічну категорію «доходи», досліджували джерела їх утворення та шляхи збільшення. Меркантилісти багатство країни ідентифікували із золотом та сріблом, що одержували у результаті здійснення зовнішньої торгівлі. Російський меркантиліст Ф. Прокопович [8] запевняв, що досягнення високого рівня добробуту держави можливо лише за умови безперервного розвитку промисловості, сільського господарства, торгівлі, засобів і шляхів сполучення.

А. Сміт стверджував, що капітал людини – це частина її майна, використавши яку, вона розраховує мати дохід, а збільшуючи власні доходи, вона збільшує і дохід країни, що відповідно сприяє збільшенню суспільного доходу держави [8].

К. Маркс у своїх наукових працях приділяв чималу увагу доходам та джерелам їх утворення. Головне джерело утворення доходу Карл Маркс вбачав у капіталі під яким він розумів сукупність певних виробничих відносин з приводу привласнення засобів виробництва і результату праці; земля – земельна рента; праця – заробітна плата. Отже, він вважав, що тільки разом це все може приносити дохід [8].

Сучасні науковці також по-різному трактують поняття дохід, а інколи

ототожнюється з такими поняттями як «прибуток», «виручка», «економічна вигода», «економічна діяльність», «приріст суми грошей надходження», «чистий продукт» тощо, що супроводжується появою дискусійних питань та неоднозначних поглядів щодо тлумачення сутності та природи доходу, що підтверджують дані табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування поняття «доходи» у науковій літературі

Автор, джерело	Поняття «доходу»
Економічний аспект	
Бланк І. А.	Дохід – результат господарської діяльності підприємств, який виступає фінансовою базою, що забезпечує покриття поточних витрат, сплату податкових платежів та формування прибутку.
Бондар Н. М.	Доходом або виручкою підприємства за певний період вважається сума грошових коштів, що надійшла від покупців протягом цього періоду за продукцію, що була відвантажена.
Волкова О. І.	Дохід підприємства – приріст суми грошей над їх витратам на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості.
К. Р. Макконнел, С. Л. Брю	Дохід – надходження грошей (або збільшення купівельної спроможності) за одиницю часу в результаті використання людських ресурсів чи власності. Сукупні (валові) доходи фірми – кількість грошей отриманих від продажу товарів.
Обліковий аспект	
Бутинець Ф. Ф.	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.
Князева О. В.	Дохід – будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку.
Сопко В. В.	Дохід – це валовий прибуток (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства.
Соколов В. Я.	Дохід – це те, що збільшує актив та (або) зменшує пасив балансу.
Фінансовий аспект	
Біла О. Г.	Грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід від основної діяльності підприємства, його внесок у валовий внутрішній продукт країни.
Поддєрьогін А. М.	Дохід – це грошовий вираз вартості знову створеної продукції.

Слід зазначити, що окрім літературних джерел, термін «доходи» розкривається і у нормативно-законодавчих актах. Зокрема, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [57] трактує доходи як збільшення

економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань.

На нашу думку найбільш точно визначення доходу наведено у працях Бутинця Ф. Ф., який зазначає, що «економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг» [15].

На основі вивчення наукових джерел було встановлено, що доходи діяльності підприємства характеризуються багатьма їх видами і як об'єкт управління потребують певної класифікації.

Для цілей обліку однією з таких класифікаційних ознак є види діяльності, за якими ці доходи формуються. Карпенко Є.А. зазначає, що за цією класифікаційною ознакою виділяють доходи операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства (рис. 1.1) [43].

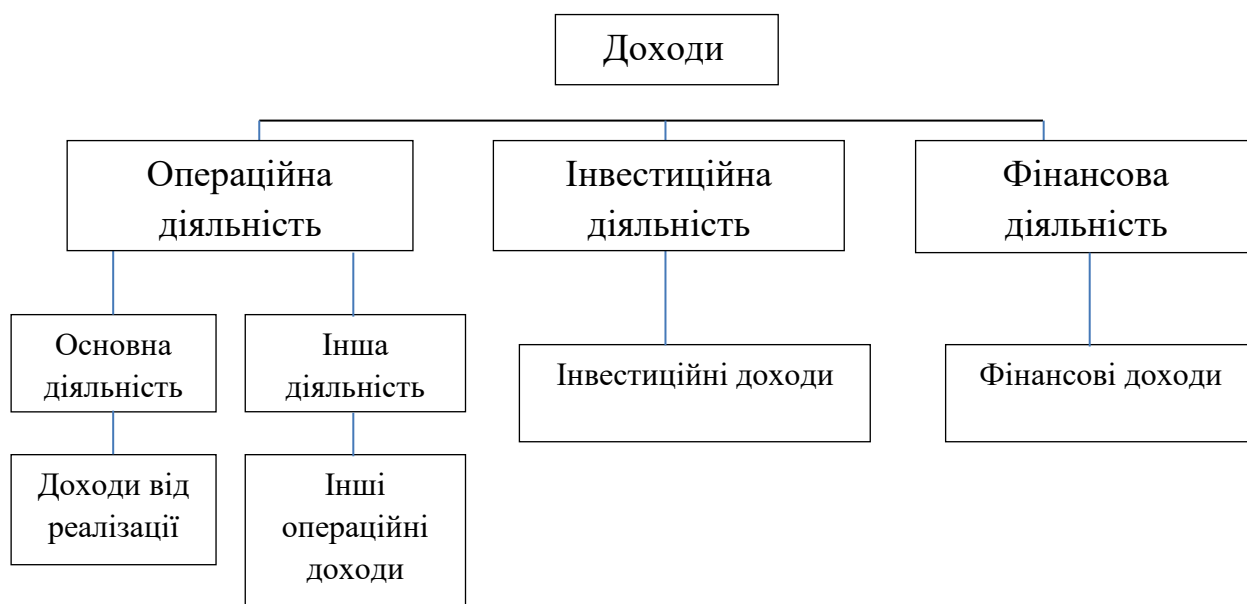


Рис. 1.1 Класифікація доходів за видами діяльності [43]

Також в бухгалтерському обліку доходи класифікуються за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;

- інші доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо) [71].

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам, та податків і зборів [71].

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо [71].

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі) [71].

До складу інших доходів включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [71].

Крім зазначеної класифікації, науковці розглядають інші класифікаційні ознаки доходів, відмінні від наведених у нормативно правових документах.

Проаналізуємо окремі з них. Наприклад, З. В. Задорожний [83, с. 96] пропонує класифікувати доходи підприємств за ознаками, наведеними на рис. 1.2.



Рис. 1.2 Ознаки класифікації доходів

Нами, з метою удосконалення обліку доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на підставі проаналізованих положень українського та міжнародного законодавства було розроблено класифікацію доходів діяльності, яка дозволить розрахувати економічну ефективність від окремих видів діяльності (додаток А).

Прийняття ефективних управлінських рішень, щодо підвищення доходів підприємства залежить від якості й аналітичності облікової інформації, що формується відповідно до запитів користувачів. Щоб отримати впорядковану інформацію про доходи підприємства, необхідно мати обґрунтовану їх класифікацію. З цією метою було розроблено та оптимізовано класифікацію доходів підприємства.

Опираючись на специфіку діяльності досліджуваного підприємства та необхідності удосконалення здійснення облікового процесу, щодо збирання, зберігання, опрацювання і передавання у режимі реального часу необхідної інформації для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень

щодо доходів, пропонуємо вдосконалену їх класифікацію (додаток Б).

Вона буде враховувати вимоги чинного законодавства та інформаційні потреби апарату управління, надасть можливість підвищити якість обліково-аналітичного забезпечення управління доходами підприємства, а також буде основою для організації обліку та формування звітності про доходи, їх аналізу і прогнозування та прийняття управлінських рішень.

Запропонований варіант класифікації доходів систематизує класифікаційні ознаки за наступними напрямками: облік і формування звітності (фінансової та управлінської), аналіз та прогнозування, а також прийняття рішень. Це надає можливість формувати в інформаційній системі підприємства певні бази даних про доходи за різним ступенем їх деталізації для забезпечення поглибленого аналізу і прогнозування, а також обґрунтування на цій основі заходів із підвищення доходів.

Система нормативного регулювання організації обліку та аудиту доходів в Україні представлена чотирма рівнями (рис. 1.3).

Нормативні документи першого рівня визначають основні засади обліку доходів підприємства. Положення, що вони містять є обов'язковими для виконання всіма підприємствами України, що не належать до державних.

Конституція України [9] є найголовнішим нормативно-правовим документом в Україні. В ній зазначаються економічні права та свободи громадян, можливості людини і громадянина у сфері виробництва, розподілу, обміну і використання матеріальних благ. Конституція України регулює забезпечення діяльності будь-якого підприємства, установи та організації, проголошує права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності та громадян.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20] є основним документом з регулювання бухгалтерського обліку в Україні, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно Закону нормативно-правове регулювання питань методології бухгалтерського обліку

здійснюється Міністерством фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти в межах його повноважень.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні.

Основними законодавчо-нормативними документами є Податковий кодекс України, Господарський кодекс України та Цивільний кодекс України.

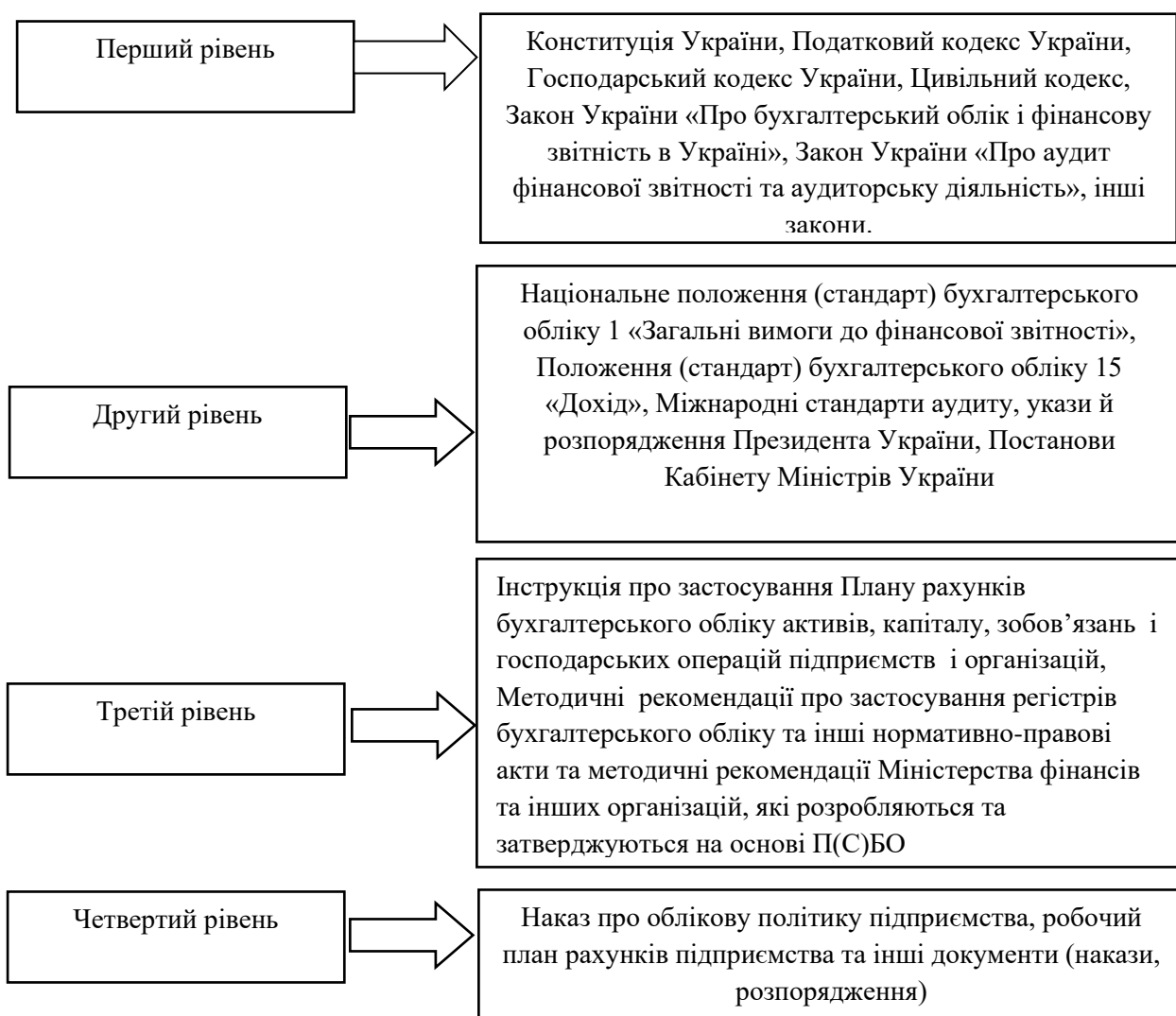


Рис. 1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту доходів

Документами другого рівня, які регламентують загальні положення щодо визначення доходу від реалізації продукції є:

- постанова Кабінету міністрів України № 419 «Про порядок представлення фінансової звітності». Вона визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності;

- положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», яке встановлює порядок відображення та зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами [69].

Також на цьому рівні визначаються методологічні аспекти формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Слід зазначити, що нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком доходів перебувають під постійною увагою вчених та практиків. В результаті чого в нормативно-правові акти періодично вносяться зміни, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти.

НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає типову форму Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), де відображається інформація про доходи підприємства.

Нормативним документом, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації саме про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, загальні правила формування оцінки і визнання в бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності є П(С)БО 15 «Дохід». Норми нього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ) [71].

Наступним нормативним документом, який регламентує умови визнання доходу від виробничо-господарської діяльності підприємства є Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [55]. Цього

стандарту дотримуються ті юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, щодо міжнародного рівня, а також ті організації, що подають фінансову звітність за міжнародними стандартами: публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії і підприємства ряду галузей, перелік яких затверджується Кабміном.

На третьому рівні надаються більш докладні роз'яснення щодо ведення обліку доходів підприємства. Дані нормативні акти є більш конкретизованими.

На останньому рівні в нормативних документах висвітлена специфіка ведення обліку на окремому підприємстві. Нормативні документи розроблені на основі документів вищих рівнів та враховують специфіку операцій, що мають місце на конкретному підприємстві. Наказ про облікову політику є внутрішнім документом конкретного підприємства і тому має велике значення для організації його бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику містить опис методів оцінок, які використовуватимуться підприємством при складанні фінансових звітів, а також конкретних аспектів облікової політики щодо окремих об'єктів та статей обліку.

Отже, нормативно-правове забезпечення обліку доходів - це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід» [1].

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [71] та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [55] дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка

доходу може бути достовірно визначена.

Визнання доходів як елементу фінансової звітності відбувається наступним чином рис. 1.4.



Рис. 1.4. Умови визнання доходів у фінансовій звітності

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [18].

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів,

якщо:

- імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією;

- дохід може бути достовірно оцінений.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [71] не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

- надходження, що належать іншим особам;

- надходження від первинного розміщення цінних паперів;

- сума балансової вартості валюти.

Відмітимо, що у [55] такі критерії невизнання доходів відсутні.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню

підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Використання МСБО розширює аналітичність, достовірність та зрозумілість інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Для ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» використання міжнародних стандартів є обов'язковим. Вони використовують регламентовані форми звітів, тільки роблять помітку, що звітність складена за МСФЗ. Тоді як МСФЗ не містять жорстко регламентованих вимог до форм фінансових звітів.

Застосування МСФЗ є ефективним інструментом забезпечення правдивості, прозорості та неупередженості інформації про діяльність суб'єкта господарювання.

ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» - це виробниче підприємство і основна частина доходу надходить від реалізації продукції. Тому доречно навести порівняльну характеристику обліку доходів від реалізації за національними та міжнародними стандартами.

На основі вивчення міжнародних та національних стандартів, які регулюють питання обліку доходів нами було виявлено суттєві розбіжності, які стосуються термінів, критеріїв визнання доходу, їх оцінки, порядку відображення звітності. Це зумовлено насамперед тим, що змінилися підходи до обліку доходів від реалізації за міжнародними стандартами і замість МСБО 18 «Дохід» було прийнято новий МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами».

Прийняття МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» стало результатом спільної праці інститутів МСФЗ та GAAP протягом 10 років.

Метою цього Стандарту є встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, величину, час та невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають унаслідок договору з клієнтом [40].

Принциповою відмінністю в обліку доходів за національними та міжнародними стандартами є те, що під час визнання доходу від реалізації за національним законодавством використовується так звана концепція доходу (performance reporting), а за МСФЗ – концепція зміни активів/зобов'язань (positional reporting), за якою суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (або у міру того як) він задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові (Додаток В).

Перевагою МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» є те, що у стандарті міститься визначення як доходу (income), так і виручки (revenue), тоді як за національними стандартами України це визначення наведено не у П(С)БО 15 «Дохід» [3], а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (додаток Д).

Як видно з додатку Д основною відмінністю у трактуванні сутності доходу за національними та міжнародними стандартами є те, що у МСБО 18 акцентується увага на тому, що дохід повинен бути отриманий у звітному періоді. Також у міжнародному стандарті наведено визначення доходу (revenue – виручка), яке у національних стандартах відсутнє, як і згадка про звичайну діяльність.

На думку Н.О. Лоханової [52], така інтерпретація відповідної категорії не є коректною, оскільки в ході звичайної діяльності підприємства можуть виникнути самі різноманітні доходи, які зазвичай не є власне виручкою. Наприклад, доходи у вигляді дивідендів і відсотків також є доходами звичайної діяльності, але навряд чи їх можна вважати виручкою в її традиційному розумінні. Виручка ближче за змістом до доходів операційної діяльності, а не звичайної діяльності в широкому її значенні.

На основі вивчення наукової літератури було встановлено, що вимогам

сучасності щодо обліку доходів від реалізації більшою мірою відповідають міжнародні стандарти фінансової звітності.

До переваг МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» можуть бути віднесені такі:

1) стандарт дає універсальну модель визнання виручки, яка може бути застосована для будьякого бізнесу, для різних видів діяльності і галузей, для товарів, продукції, робіт, послуг тощо;

2) стандарт містить не лише викладення загального підходу визнання виручки, а й деталізований алгоритм, що значно спрощує порядок його практичного використання;

3) МСФЗ 15 чітко визначає критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду);

4) особливу увагу приділено визначенню ціни як бази для подальшого визнання виручки у цілому за контрактом, так і виручки стосовно окремих компонентів контракту. У П(С)БО 15 цінам приділено недостатньо уваги;

5) дає змогу вирішити проблеми узгодження вимог стандартів з обліку виручки, які передбачені в МСФЗ і в системі стандартів США – GAAP/USA.

На нашу думку, положення міжнародних стандартів більш деталізовані щодо обліку доходів від реалізації, вони сприяють розширенню аналітичності, достовірності та зрозумілості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Вважаємо, що доцільно внести зміни до П(С)БО 15 «Дохід» для наближення його вимог до міжнародних стандартів обліку [40].

Вважаємо, що саме застосування міжнародних стандартів дозволить сформувати якісне обліково-контрольне забезпечення управління доходами підприємства, значення якого в управлінні доходами розкриємо у наступному питанні.

1.2. Обліково-контрольне забезпечення управління доходами підприємства

Для прийняття своєчасних оперативних і тактичних рішень щодо управління доходами підприємства потрібна своєчасна, достовірна і аналітична інформація щодо формування доходів, яка перш за все забезпечується ефективною організацією обліково-контрольного забезпечення.

Інформаційне забезпечення покликане задовольняти всі потреби управління доходами, що потребує розроблення класифікації інформації, яка використовується в управлінні доходами ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Класифікація інформації, що використовується в управлінні доходами ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

При формуванні інформаційного забезпечення управління доходами слід врахувати, що на отримання ефективного результату від прийнятого управлінських рішень впливають такі фактори:

- 1) якість, достовірність та оперативність отримання направленої інформації;
- 2) процеси передачі інформації (комп'ютерне та програмне забезпечення, наявність мережі Internet, правильна та ефективна схема документообігу, тощо);
- 3) посередники інформації, які знаходяться між постачальником та одержувачем інформації;
- 4) знання, досвід та кваліфікація працівників апарату управління;
- 5) зовнішні фактори впливу, тощо.

На основі вивчення наукової літератури ми дійшли висновку, що у процесі формування облікової інформації та управлінської звітності щодо доходів можна виділити такі основні етапи (рис. 1.8).

Отже, основна мета та виконання поставлених завдань у результаті формування управлінської звітності щодо доходів на підприємстві може охоплювати:

- встановлення і досягнення конкретних ключових показників доходності та ефективності діяльності підприємства;
- виявлення «слабких» сторін в організаційній структурі підприємства;
- підвищення рівня контролю доходів та результатів господарської діяльності підприємства;
- забезпечення прозорості руху грошових потоків;
- зміцнення платіжної дисципліни;
- удосконалення системи мотивації працівників;
- оперативне реагування на зміни зовнішнього середовища (кон'юнктури ринку, каналів збуту тощо);
- виявлення внутрішніх резервів підприємства щодо збільшення доходів;
- оцінювання ризиків недоотримання доходів тощо.

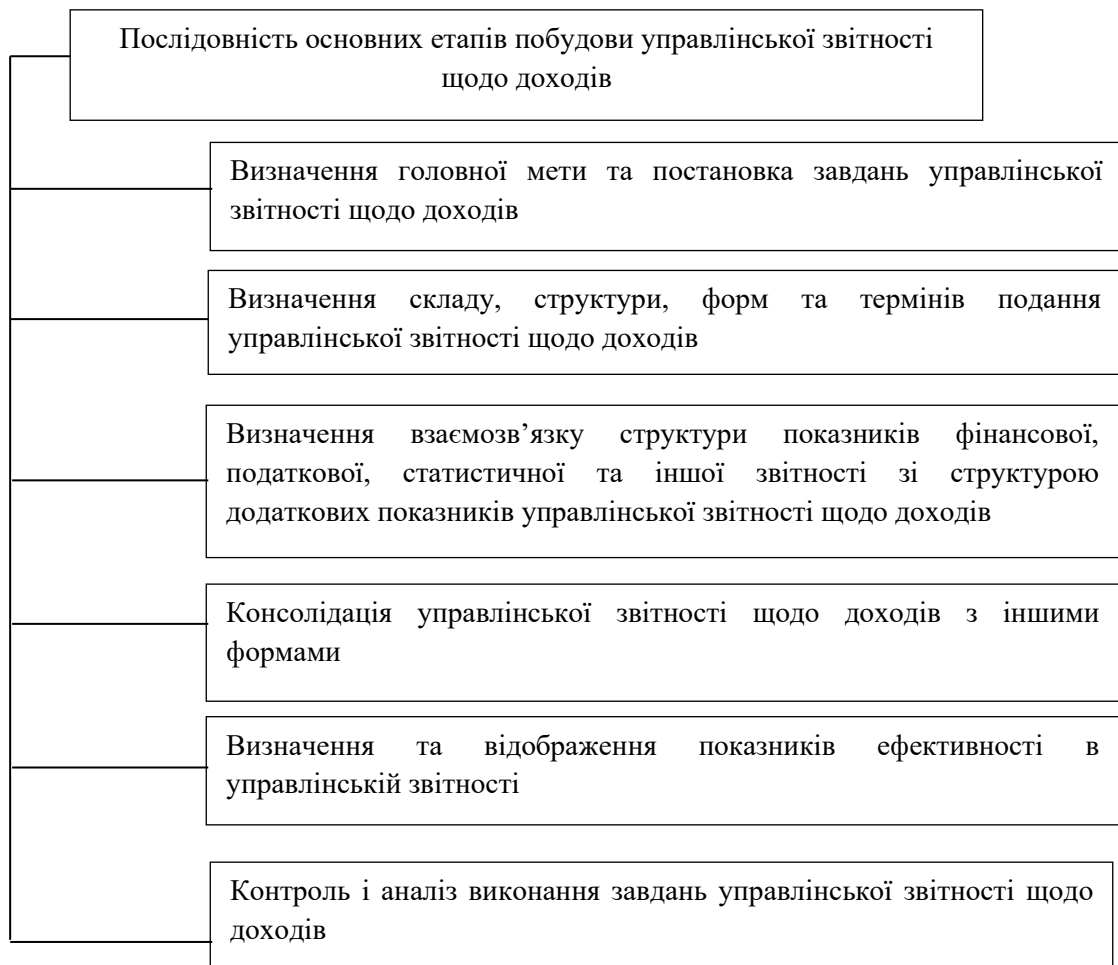


Рис. 1.8. Основні етапи побудови методології управлінської звітності підприємства щодо доходів

На сьогодні управління розглядають в двох різних аспектах: як процес, тобто сукупність конкретних дій, що спрямовані на досягнення певної мети, та як систему, тобто сукупність взаємозалежних і взаємопов'язаних елементів, які у своїй взаємодії повинні забезпечувати процес управління.

На основі проведеного дослідження нами було виокремлено основні складові системи управління доходами на підприємстві ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» рис. 1.9.

В управлінні підприємством у сучасних умовах важлива роль відводиться бухгалтерському обліку, який генерує інформацію про доходи та зміни, які відбуваються в них, з метою моніторингу.

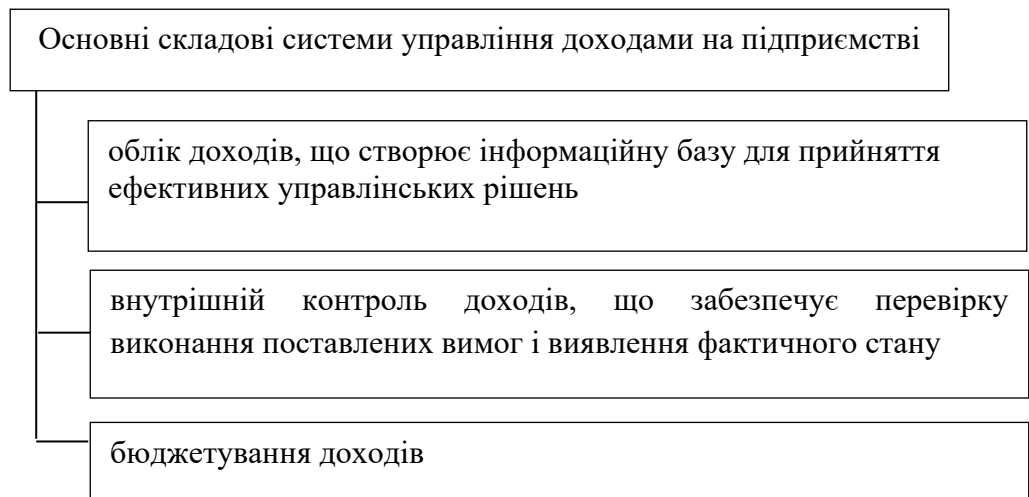


Рис. 1.9. Основні складові системи управління доходами

Облік доходів передбачає відображення узагальненої інформації в облікових документах (первинних документах і реєстрах обліку), яка є базисом для їх оцінки достовірності визнання, формування та відображення з метою прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Основними завданнями обліку доходів в системі управління підприємства є забезпечення:

- здійснення документального спостереження за економічними процесами та явищами, які забезпечують формування доходів;
- забезпечення інформацією про господарські процеси та явища, про наявність і стан господарських засобів та їх джерел внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації;
- формування інформаційної бази для обліку та внутрішнього контролю доходів;
- встановлення системи основних й допоміжних показників для оцінки дохідності та ефективності діяльності;
- розробка системи первинної документації для накопичення інформації з потреб управління доходами;
- виявлення центрів доходів і витрат та організація системи обліку;
- складання планів й бюджетів за зазначеними центрами відповідальності;

- розробка системи ефективної управлінської звітності; щодо доходів
- визначення рівень забезпечення дохідності в цілому, за структурними підрозділами, центрами відповідальності.
- правильного визначення умов визнання та достовірності оцінки доходів діяльності;
- правильного розмежування доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- правильного, повного документального оформлення і своєчасного відображення у реєстрах обліку доходів.

Отже, необхідно чітко і гнучко організувати облік, здатний задовольнити сучасні вимоги управління. Раціональна організація бухгалтерського обліку спрямована на отримання вичерпних матеріалів для бухгалтерської і статистичної звітності, а також повинна забезпечити керівництво релевантною та своєчасною інформацією. Така організація складається із чіткого порядку документації господарських операцій з попереднім і наступним контролем, тому необхідне взаємне узгодження всіх видів обліку (бухгалтерського, оперативного і статистичного) у первинних документах і реєстрах.

Облікова інформація повинна забезпечити реалізацію трьох функцій управління:

1) планування, котре дозволить сформувати порядок дії підприємств. На даній стадії обліковий апарат на підставі даних здійснить постановку цілей отримання найбільшого досягнення ефективності виробництва, пошук шляхів його отримання та здійснить вибір найкращого варіанту;

2) контроль, який дозволить своєчасно виявити наявні відхилення від нормального (планового) стану господарського процесу (діяльності) на підприємстві;

3) оцінка, при якій здійснюється вивчення фактичного стану підприємства і визначається, чи були досягнуті встановлені цілі перед підприємством, окреслюються чинники, які впливають на невиконання цілей підприємства, формується правильність прийняття критеріїв планування або

контролю [38].

Таким чином, функцією управління, що безпосередньо пов'язана з обліком є контроль.

Завдання системи внутрішнього контролю передбачає не лише порівняння планових і фактичних показників, але й пошук шляхів для усунення виявлених недоліків.

Тобто, система внутрішнього контролю повинна допомагати управлінському персоналу досягнути основної мети діяльності підприємства.

Основними завданнями внутрішнього контролю доходів є:

- моніторинг суми та рівня доходів;
- виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників доходів;
- перспективне планування фінансових результатів діяльності підприємства;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на доходи та вибір методу такого впливу;
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів оптимізації доходів.

Одним із інструментів внутрішнього контролю є бюджетування. Системи бюджетів дають змогу вчасно виявити відхилення і прийняти адекватні управлінські рішення.

Такий інструмент контролю дозволяє здійснювати попередній, поточний та ретроспективний контроль, тому для удосконалення системи управління доходами необхідне запровадження детального й обґрунтованого внутрішнього контролю, за допомогою бюджетування, який дозволить мінімізувати відхилення від бюджетних показників в розмірі та структурі доходів.

Отже, достовірне інформаційне забезпечення є базисом функціонування ефективної системи управління доходами. Основними елементами інформаційного забезпечення управління доходами являється їх облік і внутрішній контроль.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що система обліку доходів має певні проблеми, які потребують вирішення, враховуючи вимоги сучасного управління.

Важливою проблемою діючої системи обліку доходів є неможливість забезпечення завдяки бухгалтерському обліку та внутрішньому контролю точної, своєчасної та економічно обґрунтованої інформації для управління.

Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» показала, що внутрішній контроль доходів практично не застосовується та має ретроспективний характер, майже не використовуються аналітичні процедури внутрішнього контролю доходів. Як наслідок, брак інформаційної підтримки, що забезпечувало б достовірну інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Для підвищення ефективності управління пропонуємо налагодження бухгалтерського обліку та оперативного контролю доходів з використанням аналітичних процедур внутрішнього контролю на базі сучасних комп'ютерних технологій, що дозволить контролювати розмір доходів.

Відмітимо, що організація та методика обліку доходів суттєво залежить від специфіки діяльності господарюючого суб'єкта, а тому в наступному питанні доцільно охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку обліку у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», яке є суб'єктом дослідження.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановк обліково-аналітичної роботи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Харчова промисловість України є однією з успішних і привабливих галузей вітчизняної економіки. Вона є галуззю, що орієнтована на задоволення базових потреб громадян, тому менше за інші галузі схильна до значних коливань і характеризується відносно стабільним попитом, але пропорційно залежить від рівня життя населення. У складі харчової промисловості кондитерська галузь, навпаки, більше орієнтована на задоволення додаткових потреб споживача, але, за оцінкою дослідників, показує низький рівень вразливості до негативних спадів в економіці країни та світу в цілому.

Низька вразливість кондитерської галузі до падіння доходів споживачів пов'язана з психологічним ефектом кондитерської продукції (наприклад, підвищене вживання солодоців у стресовому стані), що доведено світовими і вітчизняними науковцями. Разом із тим галузь на сьогоднішній день є повністю сформованою, високорозвиненою, має значний експортний потенціал і є переважно прибутковою.

Одним із найбільш успішних представників кондитерської галузі є приватне акціонерне товариство «Київська кондитерська фабрика «Рошен» (далі – ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен») - одна з найстаріших серед інших фабрик корпорації «Рошен».

За результатами дослідження динаміки чистого прибутку найбільших підприємств галузі (табл. 1.3) можна зробити висновок, що ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» займає провідне місце серед конкурентів та протягом аналізованого періоду нарощує рівень прибутковості, незважаючи на кризові явища.

**Динаміка чистого прибутку підприємств галузі за 2016-2018 рр.,
тис.грн. [складено за даними сайту <https://smida.gov.ua>]**

Підприємство	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від		Абсолютне відхилення від досліджуваного підприємства
				2016 р.	2017 р.	
ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»	354161	357458	368464	14303	11006	-
ПАТ «ВКФ «Ласощі»	-4237	2189	3962	8199	1773	-364502
ПрАТ «ВО «Конті»	711684	64514	-431141	-1142825	-495655	-799605
ПрАТ «Кондитерська фабрика «АВК» м. Дніпропетровськ»	-4410	-578	202	4612	780	-368262
ПАТ «Львівська кондитерська фабрика «Світоч»	22	271404	234599	234577	-36805	-133865
ПрАТ «Полтавакондитер»	27876	45042	39705	11829	-5337	-328759

Кондитерська корпорація з центральним офісом в Києві, заснована Петром Порошенком 1996 року. Фабрики діють у Києві, Вінниці, Кременчуці, Клайпеді (Литва), Будапешті (фабрика VonbonettiChoso, Угорщина) та Липецьку (Росія). Виробництво останньої зупинено 1 квітня 2017р. До складу корпорації також входить Вінницький молочний завод «Рошен». Кондитерські вироби експортуються до 30 країн світу.

Суб'єкт дослідження дипломної роботи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» знаходиться у м. Київ на Проспекті Науки, 1. Воно було засноване, як Закрите акціонерне товариство «Київська кондитерська фабрика ім. Карла Маркса» внаслідок повного викупу державного майна цього підприємства Організацією орендарів Київської кондитерської фабрики ім. Карла Маркса за договором купівлі-продажу державного майна у 1993 році.

Товариство створене та діє відповідно до положень Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, законів України «Про акціонерні товариства», тощо, а також статуту (додаток Е).

ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є юридичною особою, яка створена відповідно до чинного законодавства України без обмеження строку діяльності, має самостійний баланс, круглу печатку та кутовий штамп із своїм найменуванням, фірмові бланки, має знаки для товарів та послуг, може мати промислові зразки та інші засоби візуальної ідентифікації товариства, має право відкривати поточні, валютні, депозитні та інші рахунки в банківських установах.

Метою діяльності товариства є одержання прибутку від господарської діяльності в інтересах акціонерів. Для досягнення зазначеної мети товариство має право здійснювати будь-яку діяльність, яка не суперечить чинному законодавству України.

Відповідно до статуту (додаток Е) предметом діяльності Товариства є:

- виробництво та реалізація кондитерських виробів, напівфабрикатів, інших товарів народного споживання та виробничого призначення;
- здійснення всіх видів торгівлі;
- комерційна діяльність, пов'язана з придбанням сировини, матеріалів, реалізацією готової продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, а також здійснення бартерних та лізингових операцій;
- торговельна діяльність у сфері оптової торгівлі через оптові бази, товарні склади, склади-холодильники, склади-магазини;
- торговельна діяльність у сфері роздрібною торгівлі через власну фірмову мережу магазинів, кіосків, розкладок, виїзні торговельні точки, інші торговельні заклади тощо;
- біржова та аукціонна торгівля, брокерська діяльність;
- проведення маркетингових досліджень з питань формування попиту населення на товари широкого вжитку та асортименту товарів, оцінки його впливу на виробничо-збутову діяльність підприємств-виробників;
- учбово-методична та консультаційна діяльність в галузі організації і здійснення виробництва і всіх видів торгівлі;
- проведення виставок, виставок-продаж та інше.

Сьогодні на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» працює близько 800 чоловік, а її продуктивність може досягати 100 тон продукції на добу. За рахунок того, що на фабриці встановлено високоякісне обладнання як зарубіжних, так і вітчизняних виробників досягається висока якість продукції.

Виробництво орієнтоване на виготовлення тортів, тістечок, кексів, мармеладу, пастили, зефіру, печива та крекерів, а також коробкових цукерок «Київ Вечірній».

Виробничі об'єкти ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» сертифіковані відповідно до вимог міжнародних стандартів якості та безпеки продуктів харчування. На підприємствах корпорації Рошен працює система управління якістю, яка відповідає вимогам ISO 9001:2008, та система управління безпечністю харчових продуктів, яка відповідає вимогам стандарту ISO 22000:2005, що підтверджується наявністю у кожної із фабрик Корпорації сертифікатів відповідності.

Організація взаємодії представлена організаційною структурою підприємства, яку можна охарактеризувати як наділену гнучкістю та взаємодією між усіма підрозділами, інформаційні потоки в ній пронизують всі відділи (додаток Ж).

Органами управління у товаристві є:

- загальні збори акціонерів - вищим органом управління;
- наглядова рада – орган, який здійснює захист прав акціонерів товариства, і в межах компетенції, визначеної статутом та чинним законодавством України, контролює та регулює діяльність дирекції;
- дирекція – колегіальний виконавчий орган товариства, який здійснює керівництво поточною діяльністю товариства.

Інтереси акціонерів товариства в установах, закладах та організаціях України та за її межами представляє президент товариства, що обирається загальними зборами і не є посадовою особою товариства.

Президент товариства:

- без довіреності репрезентує товариство в установах, закладах та

організація України та за її межами;

- має право брати участь в засіданнях наглядової ради, ревізійної комісії та дирекції товариства з правом дорадчого голосу.

Для ведення обліку у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» створено центральну бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером.

Центральна бухгалтерія ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є самостійним структурним підрозділом підприємства та підпорядковується головному бухгалтеру і дирекції підприємства.

У центральній бухгалтерії функції розподілені між п'ятьма бухгалтерами, один з яких веде облік операцій із виробництвом, другий - облік касових та банківських операцій, третій - матеріально-технічний облік, четвертий - облік заробітної плати, і головний бухгалтер, який відображає у звітних формах всю іншу діяльність, формує всю звітність фірми у вигляді представлення державним органам (рис. 1.10).

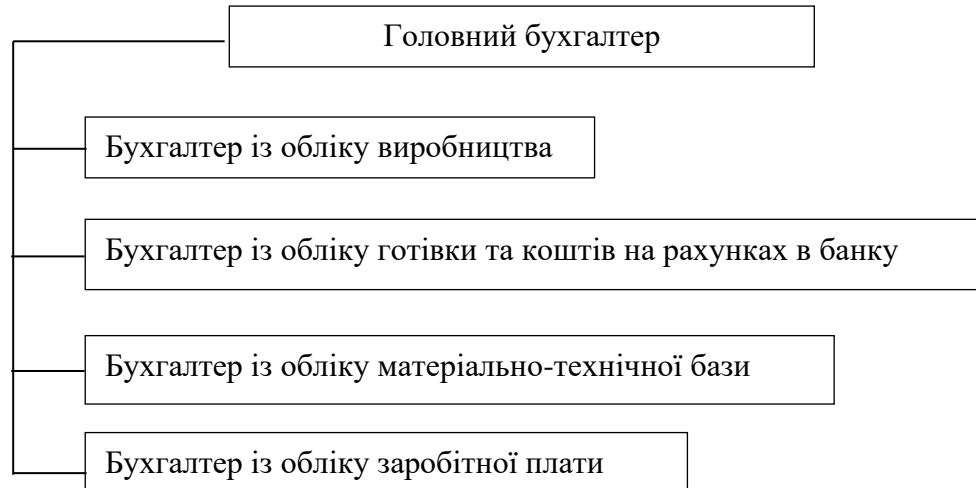


Рис. 1.10 Структура центральної бухгалтерії ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

У своїй діяльності центральна бухгалтерія керується Конституцією України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», іншими нормативно-правовими актами, що стосуються діяльності

товариства, статутом, правилами внутрішнього трудового розпорядку, наказами (розпорядженнями) дирекції Товариства та положенням про центральну бухгалтерію (додаток И).

Всю повноту відповідальності за якість та своєчасність виконання покладених на центральну бухгалтерію завдань та функцій несе головний бухгалтер. Ступінь відповідальності інших працівників встановлюється посадовими інструкціями.

Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється із застосуванням технологічної платформи 1С:Підприємство 8 та конфігурації «Бухгалтерія для України» на основі робочого плану рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядків.

Про досить високий рівень організації обліку у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» свідчить наявність посадових інструкцій головного бухгалтера (додаток К) та бухгалтерів товариства (додатки Л), а також Наказу про облікову політику підприємства (додаток М), як розпорядчого документу, в якому визначаються загальні засади організації та ведення бухгалтерського обліку.

За даними, наведеними у наказі про облікову політику ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» було складено таблицю позитивні та негативні сторони даного документу, виходячи із вимог Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (табл. 1.4).

На основі проведеного дослідження було зроблено висновок, що наказ про облікову політику ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» потребує удосконалення, виявлені недоліки є незначними, але їх усунення надасть змогу покращити облікові процеси на підприємстві. Наказ про облікову політику не повинен бути перенавантаженим зайвою інформацією, якщо є потреба описати детальніше правила обліку окремих об'єктів, доречно це відобразити в додатках до наказу.

**Позитивні та негативні сторони наказу про облікову політику ПрАТ
«Київська кондитерська фабрика «Рошен»**

Позитивні сторони		Негативні сторони
1	Затвердження і введення в дію наказу про облікову політику на початку року	Наявність зайвої інформації, що повторює зміст нормативних документів.
2	Наявність обов'язкових реквізитів.	Неповне розкриття обраних підприємством елементів облікової політики.
3	Структурованість, послідовність та змістовність Наказу про облікову політику.	Відсутність посилань на додатки.
4	Доцільність обраних елементів облікової політики.	Розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (повинні бути відображені у Положенні про організацію бухгалтерського обліку).
5	Наявність додатків.	Наявні прізвища посадових осіб, у разі звільнення яких доведеться вносити зміни у розпорядчий документ.
6	Обрано не складний метод нарахування амортизації основних засобів, що не потребує додаткових знань для розрахунку.	

Перевірки фінансово-господарської діяльності товариства за результатами року здійснює ревізійна комісія на систематичній основі, що вказує на доволі високий рівень контролю.

Для постановки аналітичної роботи у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» створений планово-економічний відділ. Основними його завданнями є: формування єдиної економічної політики підприємства на основі аналізу стану і тенденцій розвитку галузі, економічне планування й аналіз економічного стану підприємства, формування цінової політики підприємства.

Для одержання певної кількості основних, найінформативніших параметрів, які дають об'єктивну та точну картину фінансово-господарського стану товариства проведемо розрахунок основних фінансово економічних показників діяльності товариства на основі даних звітності (додаток Н).

Загальне оцінювання майна ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» і джерел його формування за 2016-2018 рр. проведемо на основі

агрегованого (ущільненого) балансу (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Динаміка майна ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» та джерел його формування за 2016-2018 роки

№	Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018 р. від 2016 р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р.	
		Сума, тис. грн	Сума, тис. грн	Сума, тис. грн	Абсолютне, тис.грн	Темп росту, %	Абсолютне, тис.грн	Темп росту, %
1	Необоротні активи	567076	701314	899314	332238	58,59	198000	28,23
2	Оборотні активи	94290	92601	92410	-1880	-1,99	-191	-0,21
3	Власний капітал	534449	537942	549086	14637	2,74	11144	2,07
4	Залучений капітал	126917	255973	442638	315721	2,48 р.	186665	72,92
5	Вартість майна	661366	793915	991724	330358	49,95	197809	24,92

З табл. 1.5 видно, що загальна вартість майна товариства у 2018 році в порівнянні з 2017 та 2016 роками збільшилася на 197809 тис. грн. та 330358 тис. грн. відповідно. Таке зростання майна підприємства можна охарактеризувати як позитивне, тому що воно відбулося за рахунок збільшення необоротних активів і це свідчить про розширення господарської діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен». Проте, в деякій мірі, така тенденція може бути спричинена інфляцією і збільшення відбувається лише в номінальних, а не реальних одиницях.

Протягом аналізованого періоду відбулося зменшення оборотних активів підприємства і в 2018 році їх вартість становила 92410 тис. грн., що на 191 тис. грн. менше, ніж у 2017 році і на 1880 тис. грн., ніж у 2016 році.

Також відбувалося збільшення власного капіталу у 2018 році на 11144 тис. грн. порівняно з 2017 роком, на 14637 тис. грн. – з 2016 роком та зростання залученого капіталу на 186665 тис. грн. порівняно з 2017 роком, на 315721 тис. грн. – з 2016 роком.

Проаналізуємо динаміку фінансових результатів діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2016-2018 рр. за даними табл. 1.6.

**Динаміка фінансових результатів діяльності ПрАТ «Київська
кондитерська фабрика «Рошен» за 2016-2018 роки**

№	Показник	Рік			Абсолютне відхилення, (+;-) 2018 р. від		Темп зростання, % 2018 р. до	
		2016	2017	2018	2016 р.	2017р.	2016 р.	2017р.
1	Чистий дохід від реалізації продукції	232312	259205	373344	141032	114139	60,71	44,03
2	Собівартість реалізованої продукції	204239	228412	318238	113999	89826	55,82	39,33
3	Валовий прибуток	28073	30793	55106	27033	24313	96,30	78,96
4	Фінансовий результат від операційної діяльності	10362	3781	11887	1525	8106	14,72	2,14 р.
5	Фінансовий результат до оподаткування	4881	3896	13077	8196	9181	1,67 р.	2,35 р.
6	Чистий прибуток	3919	2768	11125	7206	8357	1,83 р.	3,02 р.

Як видно із табл. 1.6, чистий дохід від реалізації продукції у 2018 році зріс на 114139 тис. грн. та на 141032 тис. грн. порівняно з 2017 та 2016 роками відповідно. Також зросла собівартість реалізованої продукції на 89826 тис. грн. у 2017 році та на 113999 тис. грн. у 2016 році. Але позитивним є те, що дохід зростає швидшими темпами, ніж собівартість протягом всього аналізованого періоду, що свідчить про підвищення ефективності діяльності та досягнення мети товариства.

Валовий прибуток у 2018 році становив 55106 тис. грн., а у 2017 – 30793 тис. грн., тобто він збільшився на 24313 тис. грн. (78,96 %), що є позитивним.

Також позитивним є і те, що у 2018 році значно зріс фінансовий результат від операційної діяльності, що стало причиною збільшення чистого прибутку, який у 2018 році збільшився на 8357 тис. грн. порівняно з 2017 роком та на 7206 тис. грн. порівняно з 2016 роком.

Як видно із проведеного аналізу фінансових результатів, у 2018 році у діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» спостерігається

суттєве підвищення ефективності та зростання прибутковості.

Аналіз ліквідності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» проведемо на основі даних, розрахованих у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

**Показники ліквідності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»
за 2016-2018 роки**

Показник	Нормативне значення	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення від нормативного значення			Абсолютне відхилення 2018 р. від	
					2016 р.	2017 р.	2018 р.	2016 р.	2017 р.
Коефіцієнт покриття	$\geq 1-1,5$	1,06	1,78	0,24	0,06	0,78	-0,76	-0,82	-1,54
Коефіцієнт швидкої ліквідності	≥ 1	0,96	1,63	0,2	-0,04	0,63	-0,8	-0,76	-1,43
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,1 \geq 0,2	0,001	0,13	0,006	-0,099	0,03	-0,094	0,005	-0,124
Чистий оборотний капітал, тис. грн.	> 0	5681	40602	-319729	5681	40602	-319729	-325410	-360331

За результатами проведених розрахунків відмітимо, що протягом 2016-2018 років спостерігається зменшення коефіцієнта покриття, і вже у 2018 році він становив 0,24, що не відповідає значенню нормативного показника, відповідно до якого він повинен бути $\geq 1-1,5$, це вказує на те, що ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» про проблемний стан платоспроможності, адже оборотних активів недостатньо для того, щоб відповісти за поточними зобов'язаннями. Це веде до зниження довіри до компанії з боку кредиторів, постачальників, інвесторів і партнерів. Крім цього, проблеми з платоспроможністю ведуть до збільшення вартості позикових коштів і, як результат, до прямих фінансових втрат.

Також негативним є зменшення показника швидкої ліквідності, який в 2018 році досяг рівня 0,2, що менше нормативного значення на 0,8, це вказує на те, що ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» має проблеми з платоспроможністю, компанія не може вчасно погасити свої короткострокові

зобов'язання з допомогою високоліквідних активів.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності відповідав нормативному значенню в 2017 році, а от у 2018 році він мав тенденцію до зменшення і склав 0,006, що менше нормативного значення на 0,094, це вказує на те, що ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» не зможе вчасно погасити борги у випадку, якщо термін платежів настане незабаром.

Чистий оборотний капітал підприємства в 2016 році становив 5681 тис. грн., а у 2017 році досяг показника 40602 тис. грн. Але вже у 2018 році мав суттєву тенденцію до зниження і склав (– 319729) тис. грн. Відповідно до нормативного значення даного показника він повинен бути > 0 і зростати в динаміці. Досягнення такого показника у 2018 році свідчить про те, що підприємство ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» має не достатньо власних коштів для покриття поточних зобов'язань.

Ступінь прибутковості будь-якого суб'єкта господарювання характеризує рентабельність. Для проведення аналізу показників рентабельності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на основі даних (додатку Н) розрахуємо показники, узагальнені в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Показники рентабельності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2016-2018 роки

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Абсолютне відхилення 2018 р. від	
				2016 р.	2017 р.
Рентабельність основної діяльності	0,01	0,01	0,03	0,02	0,02
Рентабельність продажу	0,02	0,01	0,03	0,01	0,02
Рентабельність продукції	0,02	0,01	0,03	0,01	0,02
Рентабельність власного капіталу	0,01	0,01	0,02	0,01	0,01
Рентабельність активів	0,01	0,004	0,01	0	0,006

За результатами проведених розрахунків виявлено, що рентабельність основної діяльності у 2018 році склала 0,03, що на 0,02 більше ніж у 2016 і 2017 році, що є позитивним.

Рентабельність продажу та рентабельність продукції також зросла на 0,02. Рентабельність власного капіталу підвищилася на 0,01. Рентабельність активів зросла на 0,006. Це є позитивним явищем і вказує на незначне підвищення прибутковості і рентабельності підприємства у звітному періоді.

Отже проаналізувавши основні фінансово-економічні показники станом на 2016-2018 рік можна зробити висновок, що фінансовий стан ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» позитивно характеризують показники рентабельності, які мали тенденцію до зростання порівняно з минулим роком, негативним є аналіз показників ліквідності, що свідчить про проблеми платоспроможності підприємства. Зважаючи на сучасні складні економічні умови в Україні можна вважати, що стан підприємства є задовільним.

Для аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства та вибору оптимальної стратегії аналітики було використано метод SWOT-аналізу. За допомогою цього методу можна встановити взаємозв'язки між силою та слабкістю, які властиві підприємству, зовнішніми загрозами та можливостями, які існують на ринку. Послідовність проведення SWOT-аналізу відображено в додатку П.

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, використовуючи зовнішні можливості, пов'язані із збільшенням попиту на продукцію, залучення іноземних інвестицій, економічне підвищення рівня доходів населення, зниження цін на сировину дадуть можливість мінімізувати слабкі сторони підприємства, тому майбутня стратегія розвитку бізнесу «Міні-максі» є найбільш оптимальною для розвитку підприємства.

Висновки за розділом 1

За результатами проведеного дослідження теоретичних основ обліку і аудиту доходів підприємства зроблено наступні висновки:

1. Сучасна наукова література розглядає різні судження трактування сутності доходу. Економічна категорія «доходи» у всі часи являлася об'єктом для досліджень, особлива увага приділялася джерелам їх утворення та шляхам збільшення. Було розглянуто різні трактування поняття «доходи». На основі вивчення наукових джерел було встановлено, що доходи діяльності підприємства характеризуються багатьма їх видами і як об'єкт управління потребують певної класифікації. Запропоновано удосконалену класифікацію доходів опираючись на специфіку діяльності досліджуваного підприємства.

2. Було розглянуто нормативно-правове забезпечення відображення в обліку доходів. Система нормативного регулювання організації обліку доходів в Україні представлена чотирма рівнями. Досліджено порядок визнання доходів. На нашу думку, положення міжнародних стандартів більш деталізовані щодо обліку доходів від реалізації, вони сприяють розширенню аналітичності, достовірності та зрозумілості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Вважаємо, що доцільно внести зміни до П(С)БО 15 «Дохід» для наближення його вимог до міжнародних стандартів обліку.

3. Для прийняття своєчасних оперативних і тактичних рішень щодо управління доходами підприємства потрібна своєчасна, достовірна і аналітична інформація. Проведене дослідження дає підставу розглядати управління в двох різних аспектах, як процес та як систему. Доведено, що методика та організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю доходів є важливими складовими етапами системи управління на підприємстві.

4. За результатами проведеного дослідження встановлено, що система обліку доходів має певні проблеми, які потребують вирішення, враховуючи вимоги сучасного управління. Важливою проблемою діючої системи обліку

доходів є неможливість забезпечення завдяки бухгалтерському обліку та внутрішньому контролю точної, своєчасної та економічно обґрунтованої інформації для управління.

5. Організація та методика обліку доходів суттєво залежить від специфіки діяльності господарюючого суб'єкта, тому було охарактеризовано фінансово-господарську діяльність та постановку обліку у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

Для ведення обліку у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» створено центральну бухгалтерію на чолі з головним бухгалтером.

Центральна бухгалтерія ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є самостійним структурним підрозділом підприємства та підпорядковується головному бухгалтеру і дирекції підприємства.

Проаналізувавши основні фінансово-економічні показники станом на 2016-2018 рік виявлено, що фінансовий стан ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» має загальну тенденцію до покращення. Зважаючи на сучасні складні економічні умови в Україні можна вважати, що стан підприємства є задовільним.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН» ТА НАПЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація і методика обліку доходів у ПРАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Правильність та своєчасність відображення в обліку доходів є дуже важливим у діяльності будь-якого підприємства, адже від цього прямо залежать фінансові показники, які дозволяють власникам підприємства скласти повну картину його господарської діяльності для прийняття грамотних управлінських рішень, а також фінансовий результат, відображений у фінансовій звітності підприємства, є основою для визначення об'єкта обкладення податком на прибуток.

Ефективне управління доходами на підприємствах повністю залежить від інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації банку даних, методики кодування й пошуку інформації. Важливо, щоб споживач отримував потрібну інформацію з мінімальними витратами на її підготовку. Саме тому, суттєва роль у процесі управління відводиться організації бухгалтерського обліку доходів за місцями їх виникнення.

До основних завдань організації обліку доходів входять:

- 1) забезпечення правильного визначення моменту виникнення та достовірної оцінки доходів;
- 2) розмежування доходів за часовою ознакою;
- 3) повне та якісне відображення доходів у документах і облікових регістрах та наявність у них оптимального набору параметрів, реквізитів для можливості подальшої обробки, аналізу, контролю;
- 4) контроль за правильністю визначення фінансових результатів.

Питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку доходів

повинні передбачатися у положенні про облікову політику підприємства. Облікова політика підприємства є важливим інструментом діяльності, на її формування здійснюють вплив певні чинники (рис. 2.1).

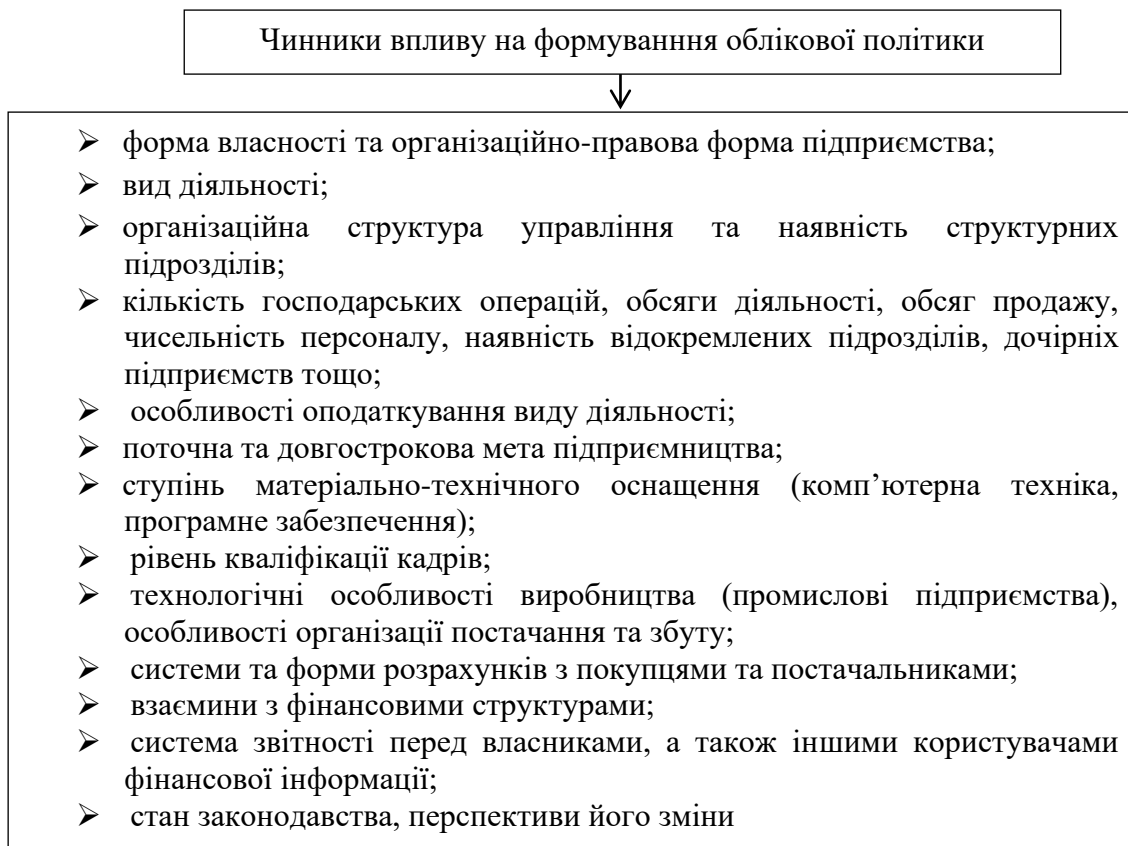


Рис. 2.1. Чинники впливу на облікову політику підприємства

Формування облікової політики щодо доходів здійснюється на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (табл.2.1).

Елементи облікової політики доходів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	<ul style="list-style-type: none"> – вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат.
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	<ul style="list-style-type: none"> – вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Ще одним елементом облікової політики щодо доходів, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику є перелік доходів майбутніх періодів. Хоча нормативно-правовими актами такий елемент облікової політики не передбачено.

Враховуючи національну практику, чинні законодавчо-нормативні документи і принципи ведення обліку та складання звітності до основних елементів облікової політики підприємства щодо доходів віднесено: визначення критеріїв оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу; вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг і завершеності робіт за будівельними контрактами, перелік та склад доходів майбутніх періодів.

Враховуючи специфіку діяльності підприємства можна виділити додаткові елементи облікової політики доходів, до них належать:

- групування доходів за видами діяльності та склад кожного виду доходів;
- порядок визнання доходу від використання активів підприємства іншими сторонами;
- періодичність (період) закриття рахунків обліку доходів.

Дохід підприємства формується з доходів, одержаних від різних видів

його діяльності та доходів структурних підрозділів, тому облік доходів необхідно організувати як за видами діяльності, так і структурними підрозділами, а всередині них – за видами продукції, робіт та послуг. Лише така ієрархічна побудова підсистеми обліку дозволить забезпечити управління доходами та виявлення збиткових видів діяльності та структурних підрозділів.

Згідно наказу про облікову політику підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», товариство визнає дохід під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Товариство визнає дохід в разі наявності всіх наступних умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар;

- товариство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами);

- сума доходу може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод товариства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, товариство визнає, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за:

- можливості достовірної оцінки доходу;

- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості операцій за

визначений період часу, то дохід товариством визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період.

Дохід товариства відображається в обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Сума доходу за бартерним контрактом товариством визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

У випадку використання міжнародних стандартів, товариство визнає дохід унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги.

Товариство визнає дохід, у міру того, як виконуються зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу клієнтові.

Актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом.

Якщо товариство передає контроль над товаром або послугою з плином часу, товариство визнає дохід за фактом виконання зобов'язання, якщо виконується один із таких критеріїв: клієнт одночасно отримує та споживає вигоди, що надаються товариством у процесі виконання; Товариство створює або вдосконалює актив, який контролюється клієнтом у процесі створення або вдосконалення активу; Товариство не створює активу з альтернативним використанням для клієнта і Товариство має юридично обов'язкове право на отримання платежу за виконані роботи.

Коли договір з клієнтом не відповідає критеріям, зазначеним у пункті 9

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», але Товариство отримало від клієнта компенсацію, Товариство визнає отриману компенсацію як дохід тільки тоді, коли Товариство не має невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів або послуг клієнтові і вся, або практично вся, компенсація, обіцяна клієнтом, була отримана і не підлягає поверненню, або договір був розірваний і компенсація, отримана від клієнта, не підлягає поверненню.

Для кожного зобов'язання щодо виконання, що задовольняється з плином часу, Товариство визнає дохід протягом певного проміжку часу, оцінюючи прогрес на шляху до повного виконання такого договору. Для всіх зобов'язань щодо виконання, що задовольняються з плином часу, використовується єдиний метод вимірювання прогресу, і застосовується цей метод послідовно до подібних зобов'язань щодо виконання і за подібних обставин. Ступінь завершеності визначається на підставі погоджених актів виконаних робіт від загальної кількості передбачених робіт по договору.

В кінці кожного звітного періоду проводиться переоцінка прогресу на шляху до повного виконання договору, що задовольняються з плином часу.

В бухгалтерському обліку дохід визнається в контрактних цінах коригуючи його та дебіторську заборгованість, шляхом застосування відповідних контрактивних та контрпассивних рахунків.

Коли зобов'язання щодо виконання задоволене, визнається як дохід величина ціни операції (яка не включає оцінок змінної компенсації), яка віднесена на це зобов'язання щодо виконання. За наявності у договорі істотного компоненту фінансування, коригується обіцяна величина компенсації. Визнається дохід у сумі, яку клієнт заплатив би за обіцяні товари або послуги, якби клієнт розплатився за ці товари або послуги грошовими коштами, коли (або по мірі того, як) вони переходять до клієнта (ціна продажу у грошових коштах).

Оцінюючи, чи містить договір компонент фінансування та чи є цей компонент істотним для договору, розглядаються всі доречні факти й обставини, у тому числі обидва такі аспекти: різницю (якщо вона є) між

величиною обіцяної компенсації та ціною продажу у грошових коштах на обіцяні товари або послуги. Якщо різниця менше 10 % вважати договір як такий, що не містить істотного компоненту фінансування; очікувану тривалість часу між часом передачі Товариством обіцяних товарів або послуг клієнтові та часом оплати клієнтом за ці товари або послуги та переважних ставок відсотка на відповідному ринку за таку відстрочку. Якщо тривалість часу між часом передачі Товариством обіцяних товарів або послуг клієнтові та часом оплати клієнтом за ці товари або послуги становить період менше 1 року, вважати договір як такий, що не містить істотного компоненту фінансування.

Якщо Товариство має право на компенсацію від клієнта у сумі, яка безпосередньо відповідає вартості для клієнта зобов'язання, виконаного Товариством на сьогоднішній день, в тому числі договори про надання послуг, які передбачають, що Товариство виставляє фіксовану суму за кожен годину наданої послуги, або за кожен м², визнається дохід у сумі, на яку Товариство має право виставити рахунок. Проміжні та авансові платежі, отримані від замовників, не відображають суму фактично наданих послуг.

При передачі товарів з правом повернення, дохід за передані товари визнається у сумі компенсації, на яку товариство очікує отримати право компенсації. Не визнається дохід для товарів, що, як очікується, будуть повернені.

Документування операцій з обліку отриманого підприємством доходу характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, які можуть бути розпорядчими і виконавчими.

Перелік первинних документів, на підставі яких відображаються доходи підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, наведений в табл. 2.2.

Відображення доходів підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» в первинних документах

№ з/п	Вид доходу	Первинні документи, які можуть підтверджувати виникнення доходу	Первинні документи, які використовуються у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» для підтвердження виникнення доходу
1	Дохід від реалізації готової продукції	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт виконаних робіт, Специфікації, Акт інвентаризації, Порівняльна відомість, Рішення про надання асигнування, Акт оцінки, Розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо.	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
2	Інші операційні доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт виконаних робіт, Специфікації, Акт інвентаризації, Порівняльна відомість, Рішення про надання асигнування, Акт оцінки, Розрахунок (довідка) бухгалтерії тощо	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, договір оренди, Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, Розрахунок (довідка) бухгалтерії
3	Дохід від участі в капіталі	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, Виписка банку	Розрахунок (довідка) бухгалтерії, Виписка банку
4	Інші фінансові доходи	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна, Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів
5	Інші доходи	Договір, Акт приймання-передачі, Акт ліквідації, Акт оприбуткування матеріалів, Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна,	Прибутковий касовий ордер, Виписка банку, Рахунок-фактура, Товарно-транспортна накладна

Дані табл. 2.2 дають підстави стверджувати, що первинні документи, на основі яких обліковуються отримані ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» доходи є типовими.

Порядок оформлення первинних документів регламентує Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [] та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [].

Перелік обов'язкових реквізитів первинних документів відображено на рис. 2.2.

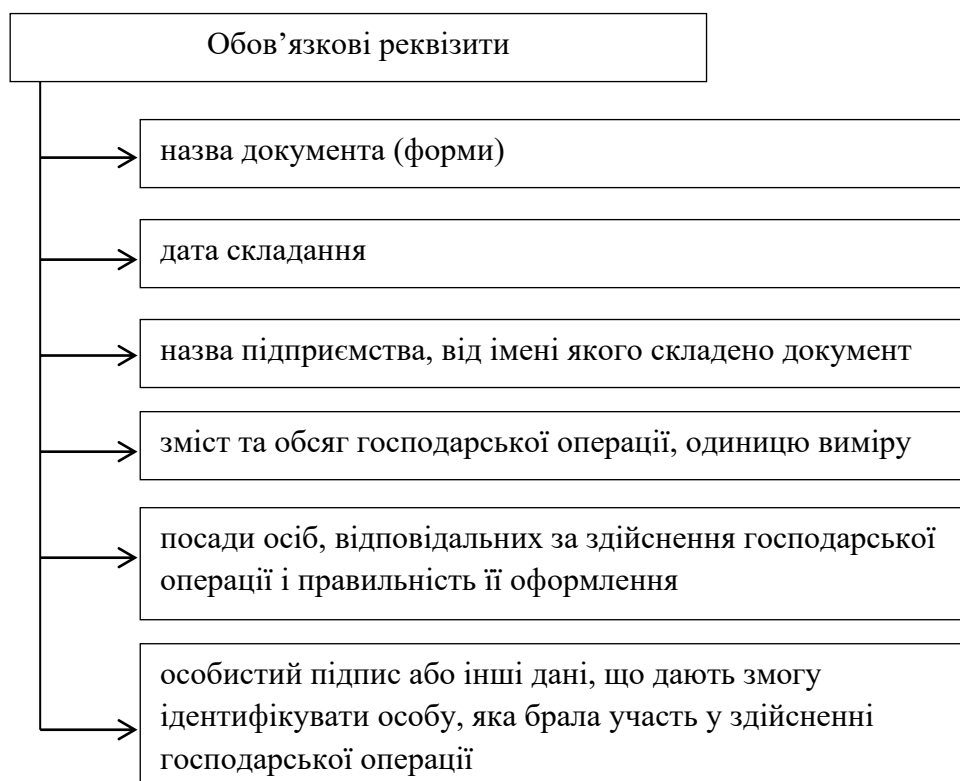


Рис. 2.2. Обов'язкові реквізити для складання первинних документів

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Найчастіше підставою для відображення в обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» являються наступні первинні документи: прибутковий касовий ордер (додаток Р), рахунок-фактура (додаток

С) та товарно-транспортна накладна (додаток Т).

Прибуткові касові ордери і квитанції до них заповнюються бухгалтером у будь-який спосіб, який забезпечив би належне збереження цих записів протягом установленого для зберігання документів терміну. У касових ордерах зазначається підстава для їх складання і перелічуються додані до них документи. Приймання готівки за касовими ордерами проводиться тільки в день їх складання. Реквізити у прибутковому ордері «Прийнято від» не заповнюються в касових ордерах, які оформляються на загальну суму проведених підприємством касових операцій. Інші реквізити в касових ордерах є обов'язковими до заповнення. Прибуткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

Рахунок-фактура (інвойс) – вид комерційного рахунка, в якому зазначено суму, що повинна бути сплачена за товар. Затверджені форми рахунку-фактури та вимог щодо його заповнення законодавством України не передбачено. Згідно загальносвітової практики, рахунок-фактура має містити дату складання, найменування та реквізити продавця і покупця, найменування товарів, їх ціну, загальну вартість рахунку, валюту, ставки та розмір податку.

Також, в рахунку-фактурі можуть зазначатись реквізити зовнішньоекономічної угоди, відповідно до якого здійснюється поставка, реквізити відвантажувального документа, платіжні реквізити та інші відомості, у разі якщо їх наявність в рахунку-фактурі передбачена умовами договору, такі як умови поставки, умови оплати, місце завантаження, розмір та підстави надання знижок.

Товарно-транспортна накладна (ТТН) – єдиний для всіх учасників транспортного процесу документ, призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на шляху їх переміщення, розрахунків за перевезення вантажу й обліку виконаної роботи, та є одним із документів, який можуть використовувати для списання товарно-матеріальних цінностей, оприбуткування, складського, оперативного та бухгалтерського обліку, що

може бути складений у паперовій та/або електронній формі та має містити обов'язкові реквізити, передбачені Правилами перевезення вантажів.

Приклад заповнення зазначених документів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» наведено в додатках до роботи, за результатами їх аналізу можна зробити висновок, що первинні документи складаються без порушення.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів наказом керівника ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» встановлюється графік документообороту (додаток У), в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передання в обробку та до архіву.

Отже, на підставі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що організація обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» знаходиться на високому рівні. Наявність наказу про облікову політику, графіку документообігу та типових первинних документів забезпечує вчасне відображення інформації про доходи.

Але слід вімітити, що у товаристві відсутній управлінський облік, а тому, з метою підвищення якості інформації, яку надає система обліку доцільним є запровадження ведення управлінського обліку та внесення змін в Наказ про облікову політику.

Організація управлінського обліку на підприємстві здійснюється самостійно, враховуючи специфіку його діяльності та потреби користувачів.

Основною метою управлінського обліку доходів на підприємствах є своєчасне забезпечення інформацією про доходи та вигоди підприємства менеджерів різних рівнів управління для: планування, контролю (через бюджетування та аналіз відхилень), підготовки, прийняття та оцінки управлінських рішень (через оцінку альтернатив); визначення стратегії бізнесу тощо.

Існують такі основні методи управлінського обліку доходів:

1) метод нарахування (з відвантаження) – виручка (дохід) від реалізації

товарів (робіт, послуг) визнається в тому періоді, коли право власності на них перейшло покупцеві. Оплата при цьому може бути проведена в іншому періоді. Можливий також облік некасових операцій (наприклад, взаємозаліки). Важлива перевага цього методу в тому, що він дозволяє побачити реальну економічну ситуацію компанії в перспективі, окремо розглядати рух грошових коштів та юридичні зобов'язання сторін;

2) касовий метод (з оплати) – дохід враховується в тому періоді, коли від покупця отримана оплата, незалежно від дати відвантаження. Основна перевага цього методу – простота застосування. Однак охоплення даних в обліку і звітності обмежене операціями, пов'язаними з рухом грошових коштів. Можливі складності при оцінці дебіторської та кредиторської заборгованості на кінець періоду.

При цьому, на практиці існують наступні варіації даного методу:

2.1) за частковою оплатою: дохід нараховується в момент надходження першого платежу з боку покупця в рахунок оплати даної поставки (може бути встановлена мінімальна величина платежу: в абсолютному вираженні або відсотках від вартості поставки, – визнана достатньою для нарахування доходу);

2.2) за повною оплатою: дохід нараховується в момент остаточного погашення дебіторської заборгованості покупцем [41].

3) за останньою подією, тобто враховувати доходи на момент більш пізньої з подій – відвантаження товару (надання послуги) або оплата від покупця, тобто коли виконані зобов'язання з обох сторін.

Раціональна реалізація зазначених завдань забезпечує формування інформації про доходи підприємства необхідної для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на

взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку [73].

Узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності суб'єктів господарювання здійснюється на рахунках 7 класу «Доходи і результати діяльності» (додаток Ф).

Для відображення доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» до субрахунків введено аналітичні рахунки першого порядку додаток Х).

На основі вивчення нормативно-правових документів та наукової літератури з проблем обліку доходів було систематизовано типову кореспонденцію рахунків щодо обліку доходів підприємств, які ведуть облік за національними стандартами обліку (додаток Ц).

За умов реформування економіки все частіше українські компанії виходять на світові ринки з метою залучення іноземних інвесторів. Тому виникає необхідність формувати фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів. Кожне підприємство має необхідність визнання і відображення фінансових результатів своєї діяльності. Прозорість і достовірність відображення фінансових результатів дає змогу іноземному інвестору приймати рішення про обсяг інвестицій, які він може надати підприємству та здійснювати контроль за їх ефективним використанням.

Враховуючи неоднозначність у підходах щодо формування інформації про доходи в бухгалтерському обліку за національними та міжнародними стандартами, існує необхідність у з'ясуванні їх основних відмінностей.

З метою більш ґрунтовного дослідження розглянемо відмінності між обліковим відображенням окремих господарських операцій відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [23] та МСБО 18 «Дохід» [16] (додаток Ц.1).

Як видно з наведених прикладів, положення МСБО надають перевагу економічному змісту операції, а не її юридичній формі. Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в поданих вище прикладах пріоритетом є економічний зміст господарської операції. Вважаємо, що в такому випадку спостерігається недотримання принципу бухгалтерського

обліку – превалювання сутності над формою.

Дохід, визначений відповідно до вимог та правил МСБО, відрізнятиметься від доходу, визнаного за П(С)БО. Це призводить до: по-перше, неможливості порівняння фінансової звітності, складеної за МСБО та П(С)БО; по-друге: зменшення якості та підвищення складності процесу трансформації звітності.

На підставі проаналізованих первинних документів (додаток Р, С, Т) розглянемо порядок відображення реалізації готової продукції в обліку за січень 2018 р. на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» (табл. 2.3).

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків з обліку реалізації готової продукції у ПрАТ
«Київська кондитерська фабрика «Рошен» за січень 2018 р.**

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Перша подія – відвантаження				
1	Відображено дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження	361	701	1200
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641	200
3	Списано суму доходу на фінансовий результат	701	791	1000
4	Відображено собівартість готової продукції	901	26	700
5	На фінансовий результат списано собівартість готової продукції	791	901	700
6	Отримано грошові кошти від покупців на поточний рахунок	311	361	1200
Перша подія – передплата				
7	Надійшла попередня оплата за продукцію	311	681	1200
8	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	200
9	Відображено реалізацію готової продукції	361	701	1200
10	Списано податкове зобов'язання з ПДВ	701	643	200
11	Відображено собівартість готової продукції	901	26	700
12	Списано на фінансові результати			
	Доходи	701	791	1000
	Витрати	791	901	700
13	Здійснено взаємозалік заборгованості	681	631	1200

Отже, ми бачимо, що в операціях повністю відображено реалізацію готової продукції, відображено і списано собівартість готової продукції, визначено та списано на фінансовий результат доходи від реалізації продукції.

На підставі додатку III розглянемо порядок відображення інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за січень 2018 р. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за січень 2018 р.

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано на поточний рахунок грошові кошти від продажу іноземної валюти	311	711	10000
2	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів	377	712	6000
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	1000
4	Відображено дохід від операційної оренди активів	377	713	1800
5	Відображено суму, що підлягає відшкодуванню винною особою	375	716	500
6	Списано суму кредиторської заборгованості, за якою минув термін позовної давності	631	717	340
7	Безоплатно отримано запаси	20	718	5000
8	Оприбутковано лишки запасів, виявлених під час інвентаризації	20	719	100
9	Списано інші операційні доходи на фінансові результати	71	79	22740
10	Відображено збільшення вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі	14	72	7000
11	Списано дохід від участі в капіталі на фінансові результати	72	79	7000
12	Відображено дохід у вигляді дивідендів, що підлягають отриманню від інших підприємств	373	731	2500
13	Відображено дохід у вигляді відсотків за облігаціями, від фінансової оренди, у вигляді роялті	373	732	8500
14	Списано інший фінансовий дохід на фінансові результати	73	79	11000
15	Відображено дохід від реалізації фінансових інвестицій	377	741	12000
16	Відображено суму збільшення корисності необоротних активів	10	742	2300

17	Відображено дохід від переоцінки дебіторської заборгованості в іноземній валюті	377	744	750
18	Визнано дохід від суми амортизації безоплатно одержаних необоротних активів	424	745	2000
19	Списано заборгованість з фінансової оренди, по якій минув термін позовної давності	53	746	150
20	Списано інший дохід на фінансові результати	74	79	17200

На підставі первинних документів дані про доходи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відображаються в облікових регістрах, які потім використовуються для заповнення Головної книги та фінансової звітності.

Облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Ця інформація переноситься з регістрів бухгалтерського обліку до фінансової звітності.

Фіксування усіх господарських операцій, здійснених підприємством, у первинних документах, облікових регістрах та звітності повинен забезпечувати його керівник. Також він затверджує перелік осіб, які мають право підписувати складені документи. Ці особи несуть відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і звітності та за недостовірність даних, які в них відображені.

Основним обліковим регістром, де відображаються доходи підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є Журнал 6 (додаток Ш). Проте цей журнал не повністю задовольняє користувачів, оскільки відображає лише інформацію облікового характеру і мало придатний для аналізу та управління. Тому, доцільно удосконалити цей журнал з врахуванням специфіки діяльності підприємства.

Тобто для визначення фінансового результату та заповнення фінансової

звітності необхідним є використання інформації не лише з первинних документів, а й зведеної інформації з облікових регістрів та Головної книги.

Взаємозв'язок даних про доходи підприємства в різних документах, наведений на рис. 2.3.

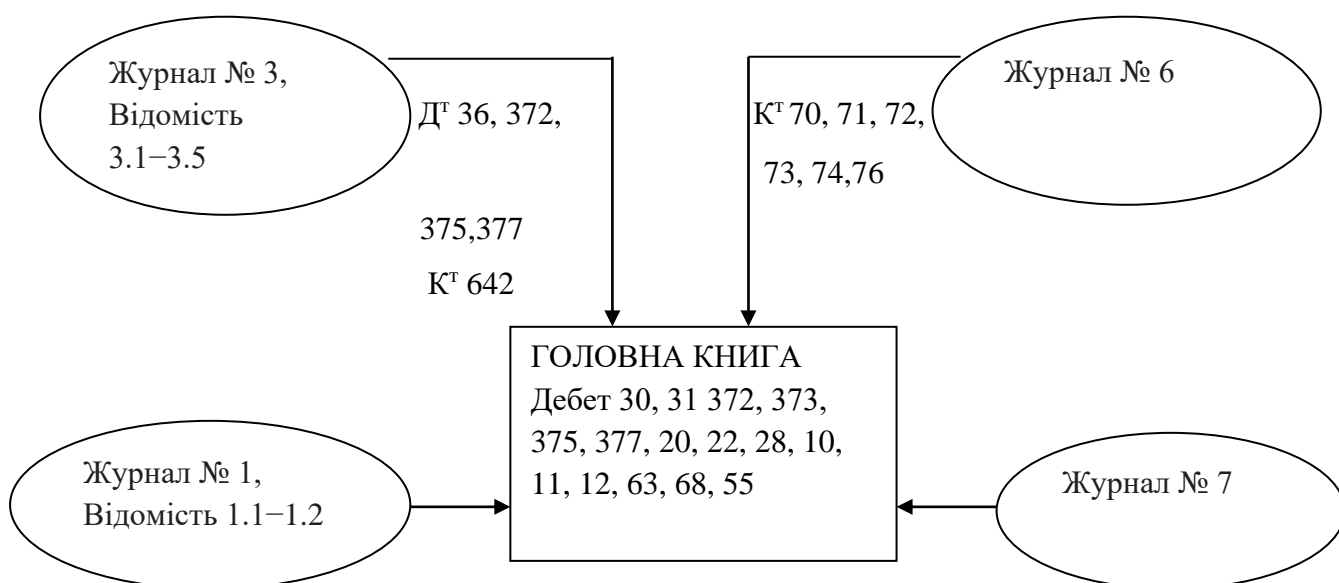


Рис. 2.3. Взаємозв'язок облікових регістрів та Головної книги для відображення доходу у фінансовій звітності

Взаємозв'язок облікової інформації, наведений на рисунку 2.3, є важливим для спрощення процесу документування та складання фінансової звітності, а в подальшому і податкової.

Відповідно до проаналізованого процесу документування доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» можна зробити висновок про те, що на підприємстві відповідально ставляться до документального оформлення господарських операцій, що дозволяє вчасно надавати інформацію для прийняття рішень, а також для активної діяльності та конкурентоспроможності підприємства.

2.2. Порядок розкриття інформації про доходи в управлінській та фінансовій звітності

Інформація про доходи відображається у фінансовій звітності. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Фінансова звітність ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» базується на принципах бухгалтерського обліку, зазначених в обліковій політиці товариства. Основними принципами складання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності є: принцип нарахування (результати операцій і інших подій визнаються, коли вони здійснюються, а не коли отримані або сплачені грошові кошти, і відображаються у фінансовій звітності того періоду, до якого вони відносяться); безперервність (фінансова звітність складається на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишається діючим в осяжному майбутньому).

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства – операційної, фінансової та інвестиційної.

Інформація про доходи наводиться у першому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у рядках 2000, 2120, 2200, 2220, 2240 (табл. 2.6).

У рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відображає інформацію про дохід (виручку) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Таблиця 2.6

Методика заповнення статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), у яких відображаються доходи у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Стаття	Код рядка	За звітний період	Сума доходу ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2018 р., тис.грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Дт 701, 702, 703, 705 у кореспонденції із Кт 791 (оборотів за субрахунком 704 не обліковують)	373344
Інші операційні доходи	2120	Дт 710, 711, 712, 713, 714, 715, 716, 717, 718, 719 у кореспонденції із Кт 791	2582
Дохід від участі в капіталі	2200	Дт 721, 722, 723 у кореспонденції із Кт 791	-
Інші фінансові доходи	2220	Дт 731, 732, 733 у кореспонденції із Кт 791	2591
Інші доходи	2240	Дт 741, 742, 744, 745, 746 733 у кореспонденції із Кт 791	-

У рядку 2120 «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо.

У рядку 2200 «Дохід від участі в капіталі» ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відображає інформацію про дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

У рядку 2220 «Інші фінансові доходи» відображаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які

обліковуюються за методом участі в капіталі).

Рядок 2240 «Інші доходи» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) призначений для відображення інформації про розмір отриманих доходів від реалізації фінансових інвестицій, від неопераційних курсових різниць, від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю та інших доходів, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Під час проведеного дослідження ми дійшли висновку, що у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» інформація щодо доходів, відображена у Звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) надана у відповідності із вимогами чинного законодавства.

В ринкових умовах господарювання ведення управлінського обліку є об'єктивною необхідністю. Здійснення управлінського обліку є основним підґрунтям для прийняття керівництвом підприємства правильних управлінських рішень. Основним завданням управлінського обліку є підготовка необхідної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо вдосконалення процесу виробництва і, завдяки цьому, оптимізації самого процесу виробництва. Для систематизації одержаної інформації про доходи, постає питання необхідності розробки підходів до її відображення в управлінській звітності.

Складаючи управлінський звіт про доходи, керівництво ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» стикається із низкою проблем.

По-перше, цей звіт повинен містити докладні відомості про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, у тому числі дані за її сегментами, що ускладнює структуру відповідної звітної форми.

По-друге, постає проблема вибору первинного сегмента, яким можуть виступати: підрозділ підприємства, географічний район, у якому здійснює свою діяльність підприємство, або вид товару.

По-третє, типізація управлінської звітності про доходи має брати до уваги

потреби користувачів, для яких вона формується, та враховувати інші фактори, що лежать в основі класифікації управлінської звітності.

На наш погляд, управлінську звітність найдоцільніше складати за сегментами, бо саме ця форма найбільш потрібна для управління підприємством. Водночас, необхідно формувати не тільки абсолютні, а й відносні показники, що надає звітній формі статусу аналітичного звіту. При цьому слід враховувати, що вказану форму управлінської звітності слід складати як за сегментами, так і за видами діяльності суб'єкта господарювання (основний, фінансовий, інвестиційний). Тож управлінський звіт про доходи повинен містити два розділи: звіт про результати діяльності підприємства у цілому і звіт за сегментами.

В управлінський звіт про доходи за сегментами пропонується включати ті самі показники, що й у звіт про результати діяльності підприємства у цілому. Необхідно відзначити, що управлінська звітність становить основу для прийняття управлінських рішень у компаніях.

Спираючись на висновки управлінського звіту про доходи, керівництво підприємства може прийняти рішення про збільшення у структурі реалізованих товарів частки тих її видів, які приносять максимальний дохід.

Основою формування управлінського звіту про доходи для підприємств є проміжні підсумки їх діяльності, до яких відносять маржинальний дохід, прибуток до оподаткування та ін.

Одне із найперших завдань керівництва ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» полягає в тому, аби збільшувати доходи та зменшувати витрати. Сприяти виконанню цього завдання й покликана управлінська звітність як узагальнюючий елемент управлінського обліку.

Оскільки об'єктом дослідження дипломної роботи являються доходи, то до складу управлінської бухгалтерської звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» пропонуємо включати такі звіти:

- Звіт про виконання бюджету доходів та витрат по факту нарахування;
- Звіт про виконання платіжного бюджету;

- Звіт про надходження грошових коштів за продукцію, роботи та послуги;

- Звіт з продажу продукції, робіт та послуг;

- Звіт з виробництва продукції, робіт і послуг;

- Зведений звіт про доходи та витрати.

Методика відображення аналітичних показників про доходи в управлінській звітності залежить від використовуваних інструментів, вибираючи які варто орієнтуватися на стратегічні цілі підприємства, види конкурентних і бізнес-стратегій, а також кваліфікацію фахівців із управлінського обліку та аналізу. Незалежно від об'єкта управлінської звітності загальним є спрямованість показників на стимулювання кожного співробітника підприємства, керівника або відповідального за бізнес-процес на максимальну віддачу, контроль ефективності їх роботи через систему збалансованості аналітичних показників.

Важливою складовою інструментарію є бюджетування, яке забезпечує планування доходів та контроль за ними.

В широкому розумінні бюджет є строковим планом діяльності структурного підрозділу або підприємства в цілому, та дозволяє гармонійно поєднувати функції контролю, планування та інтерпретації облікової інформації.

У процесі бюджетування реалізується комплексний підхід і створюються орієнтири для досягнення максимально можливого рівня ефективності діяльності (зокрема, завдяки оптимізації величини доходів). Розрізняють різні види бюджетів: операційні та фінансові, довгострокові і поточні, загальні та бюджети сегментів, статичні та гнучкі.

Бюджетування як управлінська технологія спрямоване на розроблення та підвищення саме фінансово-економічної обґрунтованості управлінських рішень. Воно дає можливість спланувати, а потім дати економічну оцінку наслідкам запроваджених заходів, управляти фінансовими результатами як підприємства в цілому, так і окремих бізнес-підрозділів, визначати напрями,

масштаби і темпи його розвитку, виражені у фінансових показниках.

При побудові системи бюджетування необхідно передбачити виконання нею таких функцій, як планування, організація, координація, контроль, мотивація щодо:

1) прогнозування фінансового стану, ресурсів, доходів і витрат підприємства;

2) формування нормативної бази по окремих видах товарів і послуг, видах бізнесу і структурних підрозділів підприємства;

3) оцінювання всіх аспектів діяльності підприємства за допомогою фінансових показників;

4) раціоналізації та оптимізації використання ресурсів організації з огляду на інтереси підприємства в цілому.

Завданнями бюджетування є:

- прогнозування фінансово-економічного стану підприємства;
- гармонізація цілей підприємства та його підрозділів з планами їх дій;
- узгодження з підрозділами та затвердження планових фінансово-економічних показників;

- закріплення фінансових повноважень і відповідальності за учасниками бюджетного процесу;

- розроблення засобів мотивації;
- облік, контроль та аналіз фінансово-економічного стану підприємства.

Побудова системи бюджетування вимагає дотримання таких принципів:

- безперервне складання і коригування бюджетів;
- збалансованість;
- уніфікованість форматів, процедур, регламентів;
- послідовність та узгодженість;
- залучення менеджерів усіх рівнів і підрозділів до розроблення, контролю та аналізу бюджетів.

Для створення системи бюджетування на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» необхідні дії за такими напрямками:

1. Розроблення технології бюджетування (цільових показників і завдань, видів бюджетів, схем консолідації, форматів бюджетів, принципів бюджетування).

2. Організація бюджетного процесу (формування фінансової структури, розроблення регламенту планування і контролю бюджетів, графіка документообігу, визначення масиву розпорядчих і нормативних документів, розподіл функцій і відповідальності між управлінськими структурами).

3. Автоматизація процесів бюджетування (визначення вимог до програмного забезпечення, до первинної інформації, оснащення та навчання користувачів програмного забезпечення).

Розроблення системи бюджетування ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» передбачає такі кроки:

1. Аналіз організаційної структури підприємства.
2. Визначення центрів фінансової відповідальності.
3. Розроблення класифікатора бюджетів.
4. Розроблення бізнес-процесу «бюджетування».
5. Складання регламентів бюджетування і бізнес-процесу «бюджетування».
6. Побудова системи управлінського обліку, яка дає змогу отримувати необхідну для бюджетування інформацію.
7. Розроблення положення про систему бюджетування.
8. Визначення параметрів для контролю виконання бюджетів.
9. Визначення періодичності контролю.
10. Визначення схем мотивації для центрів фінансової відповідальності.

Для організації ефективного фінансового контролінгу на підприємстві рекомендується створення сучасної системи бюджетування, яка б була заснована на розробці і контролі виконання ієрархічної системи бюджетів.

Нами було запропоновано аналіз виконання бюджету доходів для ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» (додаток Ш).

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що у 2018 році план реалізації було перевиконано на 44, 03%, що являється позитивним

явищем.

Опрацьовані дані та проаналізована інформація щодо визнання, відображення, документального оформлення, обліку та відображення у фінансовій звітності доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» дає можливість розробити рекомендації щодо вдосконалення обліку доходів на підприємстві, інформацію про це доцільно відобразити у наступному питанні.

2.3. Напрями удосконалення обліку доходів

Ринкові взаємовідносини між суб'єктам господарювання торговельної галузі складні та багатогранні, і кожне підприємство, що функціонує в умовах гострої конкурентної боротьби, повинно організувати таку систему бухгалтерського обліку, яка забезпечить управлінський персонал надійною, своєчасною, корисною інформацією про фінансово-господарську діяльність та допоможе приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, спрямовані на забезпечення економічної стійкості підприємства.

Тому актуалізується проблема організації високоефективної системи обліково-аналітичного забезпечення формування доходів діяльності підприємства, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління і пошуку на цій основі способів підвищення і зміцнення прибутковості підприємства.

Доходи ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відображають ефективність його господарювання відповідно до усіх напрямів його діяльності, а саме основної, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Вони становлять основу економічного розвитку товариства і зміцнення його фінансових відносин з партнерами.

Формування оптимального доходу у розмірах, необхідних для покриття його поточних витрат, сплати податків і отримання прибутку, що дозволяє

забезпечити розширене відтворення, є необхідною умовою функціонування будь-якого суб'єкта господарювання.

Зростання ефективності діяльності підприємств неможливе без удосконалення системи обліку доходів. Організація бухгалтерського обліку повинна бути побудована таким чином, щоб обліково-аналітична інформація могла бути отримана в будь-який час за будь-яким напрямом управління.

На основі дослідження специфіки діяльності та відображення в обліку доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» ми дійшли висновку, що основні напрями удосконалення обліку доходів у товаристві повинні бути спрямовані на підвищення інформованості обліку та надання оперативних даних керівництву для при прийнятті управлінських рішень.

З цією метою ми віділили такі напрями удосконалення обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»:

1) удосконалення робочого плану рахунків товариства шляхом відкриття субрахунків третього та четвертого порядків й аналітичні рахунки для забезпечення швидкості та деталізації інформацію про доходи;

2) запровадження управлінського обліку;

3) перехід на таку автоматизовану систему обліку, яка б враховувала специфіку діяльності товариства та дозволила вести управлінський облік.

Існуюча класифікація доходів для потреб бухгалтерського обліку за П(С)БО 15 «Доходи» [71] досить обмежена, оскільки призначена переважно для потреб складання фінансової звітності, тому потребує вдосконалення.

Діяльність підприємства вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів (насамперед, для складання звітності) та підвищення ефективності управління продажами товарів. Цього можна досягти шляхом удосконалення системи аналітичного обліку.

Облік та класифікація доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» здійснюється відповідно до П(С) БО 15 «Дохід» [71] з використанням рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а саме на відокремленому

рахунку 70 «Доходи від реалізації» із подальшим відкриттям субрахунків, згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку.

Проте цієї інформації недостатньо для задоволення потреб користувачів облікової інформації різних рівнів управління, яким необхідно визначати та обліковувати доходи від реалізації продукції за окремими напрямками торговельної діяльності, групами та асортиментом товарів, а також категоріями покупців та каналами збуту товарів. Тому необхідним є відкриття субрахунків третього та четвертого порядків та аналітичних рахунки управлінського обліку.

На нашу думку аналітичну деталізацію інформації щодо доходів від реалізації у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» доцільно здійснювати за критеріями, наведеними на рис.2.4.

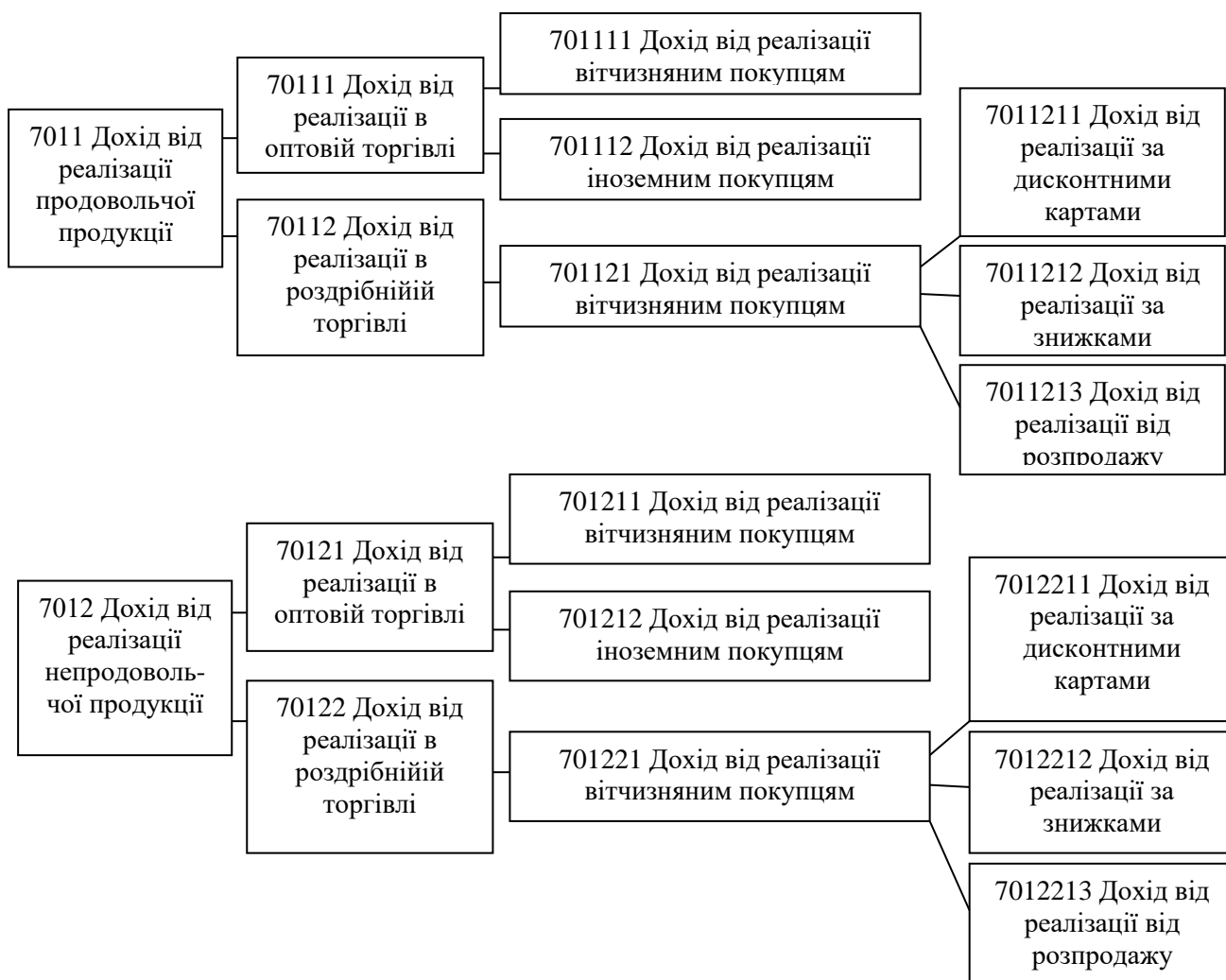


Рис. 2.4. Аналітична деталізація інформації щодо доходів від реалізації у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Однією з найголовніших особливостей управлінського обліку є його орієнтованість на формування звітної інформації для оперативного управління.

Існує кілька варіантів організації системи управлінського обліку. З точки зору підходу до вибору плану рахунків на підприємстві виділяють три варіанти організації обліку:

- за допомогою розширення діючого плану рахунку і його пристосування до вимог фінансового та управлінського обліку;

- за допомогою прийняття нового плану рахунків, згідно з яким всі рахунки поділяються на рахунки фінансового обліку, управлінського обліку та позабалансові;

- з використанням діючого плану рахунків. Інший підхід до організації управлінського обліку – його організація в системі бухгалтерського обліку.

Міжнародна практика виділяє чотири можливих варіанти:

- використання спеціальних сполучних рахунків для здійснення взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком;

- здійснення взаємозв'язку між двома видами обліку оперативними методом, тобто поза системою рахунків бухгалтерського обліку. При цьому управлінський облік по відношенню до фінансового є повністю автономний; – об'єднання управлінського обліку з оперативним, ведення управлінського обліку без використання системи бухгалтерських рахунків. Облік витрат у цьому випадку ведеться бухгалтерією за видами діяльності;

- введення єдиного рахункового плану в управлінський і фінансовий облік. Цей варіант заснований на повній інтеграції обліку витрат і доходів в системі бухгалтерського обліку.

Основою управлінського обліку в цілому, та доходів зокрема, є система довідників кодифікаторів управлінського обліку: довідник центрів фінансової відповідальності; довідник виконуваних процесів; довідник товарів; довідник ресурсів; довідник контрагентів тощо.

Перелік довідників і склад елементів кожного з них визначається прийнятою політикою і завданнями управління, а також специфікою діяльності

підприємства.

Таким чином, за допомогою довідників-кодіфікаторів можна враховувати реалізацію, придбання або використання будь-якого ресурсу по кожній господарській операції. Подальше групування за кодами довідників-кодіфікаторів дозволяє формувати звітні дані про доходи підприємства торгівлі в будь-яких заданих розрізах для керівників будь-яких рівнів управління.

Особливість управлінського обліку полягає в тому, що він:

- орієнтований на внутрішнього користувача;
- включає в себе як фінансові, так і не фінансові показники: показники якості, тимчасові показники, час обробки одного замовлення та інші показники;
- охоплює систему управління підприємства в цілому і спрямований на забезпечення оптимального використання ресурсів.

Управлінський облік розширює фінансовий облік, охоплюючи виробничі операції. До даних управлінського обліку, призначених для керівництва підприємства, висуваються зовсім інші вимоги, ніж до інформації, представленої у фінансовій звітності і використовуваної зовнішніми користувачами – інвесторами, кредиторами тощо.

Спираючись на проведене дослідження рекомендуємо ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» організувати ведення управлінського і фінансового обліку в єдиній системі бухгалтерського обліку, шляхом додавання додаткових аналітичних рахунків до робочого плану рахунків (табл.2.6).

Це дозволить виявити рівень рентабельності окремих видів продукції та здійснити вплив на хід виробництва та реалізації з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

У сучасних умовах управлінський облік через свої функції виступає як основний інформаційний фундамент управління внутрішньою діяльністю підприємства, його стратегією і тактикою.

**Аналітичні рахунки обліку доходів від реалізації для цілей
управлінського обліку ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»**

Аналітичні рахунки четвертого порядку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»		Аналітичні рахунки п'ятого порядку до субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції»	
Код	Назва	Код	Назва
7011111 (7011121) 70112111 70112121 70112131	Дохід від реалізації цукерок (крім ірисних)	7011..1	Дохід від реалізації «Монблан»
		7011..2	Дохід від реалізації «Червоний мак»
		7011..3	Дохід від реалізації «Ліщина»
		7011..4	Дохід від реалізації «Кара-кум»
		7011..5	Дохід від реалізації «Ромашка»
		7011..6	Дохід від реалізації «Konafetto»
		7011..7	Дохід від реалізації «De Luxe»
		7011..8	Дохід від реалізації «Candy Nut»
7011112 (7011122) 70112112 70112122 70112132	Дохід від реалізації ірисних цукерок	7011..1	Дохід від реалізації «Milky Splash»
		7011..2	Дохід від реалізації «Minky Binky»
		7011..3	Дохід від реалізації «Korivka»
7011113 (7011123) 70112113 70112123 70112133	Дохід від реалізації печива	7011..1	Дохід від реалізації «До кави»
		7011..2	Дохід від реалізації «Есмеральда»
		7011..3	Дохід від реалізації «Multicake»
		7011..4	Дохід від реалізації «Сливки-ленівки»
		7011..5	Дохід від реалізації «English Club»
7011114 (7011124) 70112114 70112124 70112134	Дохід від реалізації вафель	7011..1	Дохід від реалізації «Артек»
		7011..2	Дохід від реалізації «Roshetto»
		7011..3	Дохід від реалізації «Wafers»
7011115 (7011125) 70112115 70112125 70112135	Дохід від реалізації трубочок	7011..1	Дохід від реалізації «Konafetto»
7011116 (7011126) 70112116 70112126 7011216	Дохід від реалізації шоколаду	7011..1	Дохід від реалізації шоколадних плиток і батончиків
		7011..2	Дохід від реалізації цукерок в коробках
7011117 (7011127) 70112117 70112127 70112137	Дохід від реалізації напівфабрикатів	7011..1	Дохід від реалізації напівфабрикатів

Це дозволять керівництву запобігти ймовірності отримання негативних результатів фінансово – господарської діяльності підприємства та виявити резерви, що забезпечать його ефективний розвиток і фінансову стійкість

Отже, деталізацію інформації щодо отримання доходу від з основного виду діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» доцільно здійснювати за групами та видами продукції.

Вважаємо, що деталізацію рахунків обліку доходів від реалізації варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами товарів за методами активізації продажу товарів. Управлінські рішення щодо того, за допомогою яких методів продажу здійснювати торговельну діяльність, які методи активізації продажу при цьому застосовувати, які види дисконтних карток вводити, за яких умов їх видавати, які знижки надавати власникам дисконтних карток, проводити розпродаж шляхом уцінки чи запровадження знижок, мають базуватися на аналізі оперативної бухгалтерської інформації.

За допомогою додаткових аналітичних субрахунків з'являється можливість виділити з усього виторгу підприємства доходи від реалізації товарів із застосуванням різних методів активізації продажу, що дає змогу проводити поглиблений аналіз товарообігу та вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента.

Розглядаючи управління продажами як стратегію здійснення ринкової діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», необхідно зазначити, що ключовим завданням підприємства на сучасному етапі стає орієнтація на споживача. Оскільки підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків доречно ввести рахунки для деталізації аналітичного обліку за видами продукції, щоб відстежити товари, які користуються високим попитом.

До рахунку 704 «Вирахування з доходу» рекомендовано ввести такі рахунки третього порядку:

– 7041 «Вирахування з доходу за товари, повернені покупцями»;

- 7042 «Сума знижок, наданих покупцям»;
- 7043 «Інші вирахування з доходу».

Застосування окремих субрахунків для відображення сум, що зменшують дохід підприємства, допоможе підвищити аналітичність даних для визначення їх впливу на фінансові результати. Зокрема, виділення окремих субрахунків для накопичення інформації щодо наданих знижок забезпечить керівників інформацією про загальний обсяг наданих покупцям знижок та дасть змогу без додаткових вибірок мати дані для аналізу ефективності маркетингової та цінової політики підприємства.

Одним із способів вдосконалення обліку доходів підприємства є використання автоматизованих обліково-аналітичних систем, застосування яких дає змогу підвищити якість, оперативність, точність, об'єктивність вихідної облікової інформації та надати її у зручному для аналізу й прийняття рішень вигляді.

ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» для ведення обліку використовує технологічну платформу «1С:Підприємство 8.0» та конфігурацію «Бухгалтерія для України», яка на сьогодні в Україні не оновлюється і не рекомендована для використання.

Тому товариству доцільно вдосконалити свої системи автоматизації оперативного і бухгалтерського обліку, особливо автоматизацію обліку доходів. Для цього ми рекомендуємо здійснити перехід на технологічну платформу «1С:Підприємство 8.3» та конфігурацію «Бухгалтерія для України 2.0». Ця конфігурація спроможна забезпечувати вирішення всіх завдань, що стоять перед бухгалтерією, якщо вона повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи, наприклад, виписку первинних документів, обліку реалізації продукції, товарів, послуг і т. д.

Склад рахунків, організація аналітичного, валютного, кількісного обліку на рахунках відповідають вимогам законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку і віддзеркаленню даних у звітності. За необхідності

користувачі можуть самостійно створювати додаткові субрахунки і розрізи аналітичного обліку.

Серед основних переваг конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0» доцільно виокремити: кращу інтеграцію з MS Office, можливість роботи через браузер, суттєво більші можливості формування аналітичних звітів та наявність типових і сумісних конфігурацій, які доцільно застосовувати на підприємстві.

Процес бухгалтерського обліку доходів в конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0» представлено на рис. 2.5.



Рис.2.5. Схема обліку доходів у конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0» на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

Для кращого розуміння відображення доходу від реалізації товарно-матеріальних цінностей, було досліджено цей процес в конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0».

Продаж товарно-матеріальних цінностей у конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0» проводиться за допомогою документа «Реалізація товарів і послуг» - оптова торгівля. При цьому для продажу товарно-матеріальних цінностей обов'язково вказуються вид операції – «продаж, комісія» (рис. 2.6.) та вид договору з контрагентом повинен бути «з покупцем» або «бартерний».

Цукор Реализация товаров и услуг Д0000000004 от 01.05.2018 15:2...

Провести и закрыть Записать Провести Еще ?

Номер: Д00000000 от: 01.05.2011 15:27:01

Контрагент: Візіо Организация: ПрАТ "Київська кондитерська фабрика "Рошен"

Договор: 2011/1 Склад: Головний склад

Документ расчетов: Поступление на расчетный счет Цена включает НДС, Тип цен: Дрібнооптова, Автоматиче...

Товары (2) Услуги Счета расчетов Дополнительно

Добавить Заполнить Подбор Изменить Еще

N	Номенклатура	Количе...	E	Цена с НДС	Сумма б/скидки	Скидка	Сумма
1	Цукор	480,000	б	1,26	604,80		

Рис. 2.6. Вигляд вікна документа «Реалізація товарів і послуг» у конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0»

На вкладці «Товари» вказуються товари за допомогою кнопки «Додати» чи за допомогою кнопки «Підбір». Якщо використовується функція «Підбір», то є можливість бачити залишки номенклатури по складу, який вказаний в документі.

Для оформлення реалізації товарів і послуг цей документ формує менеджер відділу продажу за заявкою підприємства-покупця. Якщо покупець для підприємства новий, то до оформлення документа слід ввести відомості про покупця в довідник «Контрагенти». У довіднику «Контрагенти» відомості про підприємство доцільно включити в групу «Покупці».

Менеджер відкриває журнал документів «Реалізація товарів і послуг» (меню «Продажі» - «Продажі» - «Реалізація товарів і послуг») і створює новий документ натисканням на кнопку «Реалізація» - «Продаж, комісія» в командній панелі журналу. Вид операції документа залишається той, який був встановлений за замовчуванням: «Продаж, комісія».

У формі документа «Реалізація товарів і послуг» в поле «Контрагент» вказує підприємство, в поле «Договір» вказує договір з покупцем (навіть якщо договір реально не був підписаний, запис про договір всерівно створюється

системою). Заповнює табличну частину закладки «Товари» відомостями про товари з довідника «Номенклатура». Для кожної позиції номенклатури вказує кількість, ціну і ставку ПДВ.

Записує документ без проведення натисканням на кнопку «Записати» в нижній частині форми. Роздруковує накладну натисканням на кнопку «Друк» в нижній частині форми. Проводить і записує документ натисканням на кнопку «Провести і закрити».

При проведенні документа для формування кореспонденції з реалізації слід в табличній частині «Товари» за кожною номенклатурою вказати «Схему реалізації». В цій схемі зазначені рахунки доходів і собівартості. Для автоматичного заповнення «Схеми реалізації» вони заповнюються в картці кожної номенклатури – реєстр відомостей «Рахунки номенклатури» (рис. 2.7).

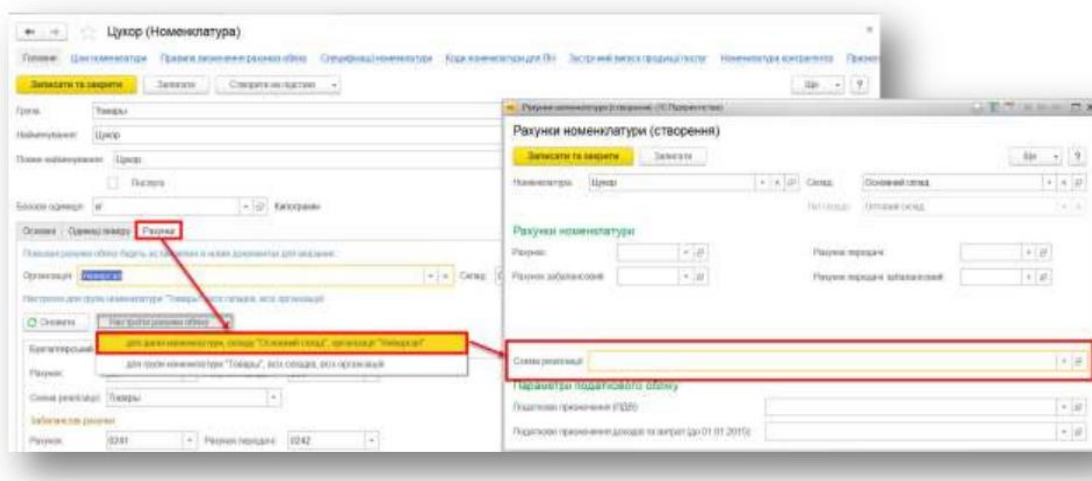


Рис. 2.7. Автоматичне заповнення «Схеми реалізації» шляхом заповнення «Рахунки номенклатури» у конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0»

При проведенні документа аналізуються залишки номенклатури і розраховується сума списання зі складу по тому методу, який вказаний в обліковій політиці підприємства. Створення рахунку на оплату покупку відображено на рис. 2.8.

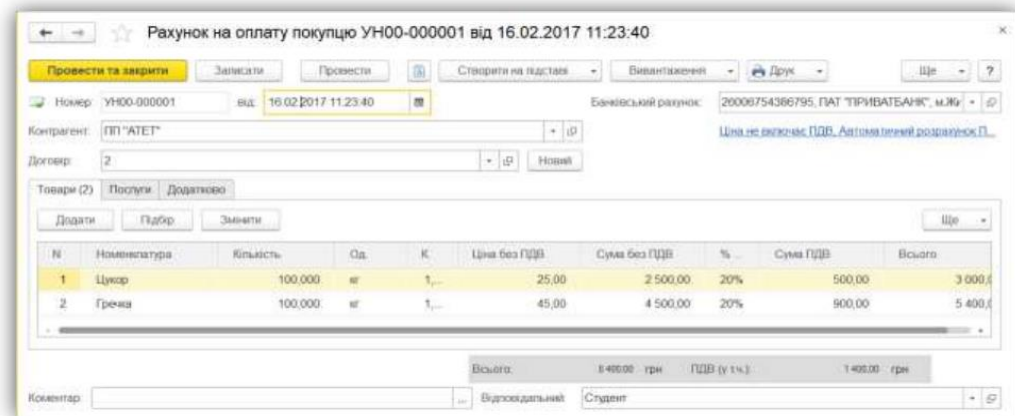


Рис. 2.8. Створення рахунку на оплату покупок у конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0»

На підставі документа «Реалізація товарів і послуг» можна формувати документи, які відображають пов'язані господарські операції: «Надходження на розрахунковий рахунок», «Прибутковий касовий ордер», «Повернення товарів від покупця» (кнопка «Створити на підставі» - назва виду документа).

Але використання конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0» не дозволяє запровадити автоматизовану систему ведення управлінського обліку на тому рівні, яка необхідна керівництву ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

У назвах конфігурацій технологічної платформи 1С:Підприємство 8.0, в яких реалізований тільки бухгалтерський регламентований облік, як правило використовується термін «бухгалтерія». Тобто всі конфігурації цього типу зорієнтовані на ведення регламентованого фінансового обліку.

Тому ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» необхідно обрати одну із конфігурацій, яка підтримує можливість інтегрованого фінансового і управлінського обліку, і функціонал яких можна використовувати як базовий для автоматизації процесів управління.

Для того, щоб мати можливість налагодити процеси управління у товаристві, спочатку необхідно автоматизувати функції і процеси управлінського і фінансового обліку.

Управлінський облік за допомогою технологічної платформи 1С:Підприємство 8 – це складна система збору та узагальнення всієї актуальної інформації по підприємству для її подальшого зручного аналізу за певними параметрами і алгоритмам. Завдяки цьому керівна ланка підприємства може здійснювати фінансовий і управлінський облік, бачити економічний стан компанії і прогнози.

Автоматизація управлінського обліку в першу чергу є потужним інструментом для ефективного і своєчасного управління будь-яким суб'єктом господарювання, аналізу всіх показників і високої швидкості реагування на будь-які відхилення. Це програмне забезпечення не призначене для складання звітів до контролюючих органів влади.

На ринку існує не одна програма управлінського обліку, але тим не менш багато з них досить дорогі. На сьогоднішній день оптимальним є ведення управлінського обліку з використанням технологічної платформи 1С:Підприємство 8, конфігурації «Керівник». Це вигідно, зручно і дуже ефективно. При відносно невеликій вартості ця програма допоможе вивести ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на новий рівень, оперативно аналізувати актуальну інформацію і реагувати на неї.

Для ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» рекомендуємо використовувати конфігурацію «Керуючий «Стандарт». Головним завданням даного програмного забезпечення є автоматизоване управління управлінського і фінансового обліку, а також ефективний контроль всіх бізнес процесів. Ця конфігурація має ряд ефективних інструментів для вирішення поточних завдань. Зручність також полягає в тому, що конфігурація «Керуючий «Стандарт» не містить ніякої галузевої специфіки і може бути використано

Ще одним важливим аспектом удосконалення обліку є облікова політика підприємства. Проаналізувавши наказ про облікову політику ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» ми дійшли висновку, що в ньому доцільно додати інформацію щодо:

- розмежування доходів за кожною класифікаційною групою;

- умов визнання та критеріїв оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу;
- переліку та складу інших операційних доходів;
- визначення критеріїв суттєвості відносно облікового відображення сум доходу;
- порядку відображення доходу на рахунках бухгалтерського обліку;
- порядку документального оформлення та відображення сум доходу в реєстрах обліку.

Ефективна організація обліку та раціональна робота облікового персоналу дозволять зробити облік більш зручним та систематичним, скоротити витрати часу на виконання окремих робіт, значно раціоналізувати документообіг на підприємствах.

Вважаємо, що впровадження запропонованих напрямів удосконалення обліку доходів дозволить підвищити якість інформаційного забезпечення, сприятиме більш повному розумінню джерел отримання доходів для їх оперативного контролю.

Застосування системи аналітичного обліку забезпечить деталізацію інформації щодо окремих видів отриманого доходу та покращить показники доступності та управління відповідними статтями для розширення діяльності з максимальним рівнем доходності.

Висновки за розділом 2

За результатами проведеного дослідження обліку доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» зроблено наступні висновки:

1. Суттєва роль у процесі управління підприємством відводиться організації бухгалтерського обліку доходів, з цією метою було досліджено основні завдання даного процесу.

Методологічні засади обліку доходів відображено в обліковій політиці підприємства. Формування облікової політики здійснюється на підставі нормативних актів, які було вивчено у процесі виконання роботи. Елементи облікової політики залежать від специфіки діяльності підприємства. Було визначено основні елементи обліку доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на підставі розглянутого наказу про облікову політику.

2. Важливу роль у здійсненні обліку доходів відіграє документування здійснених господарських операцій. Було наведено перелік первинних документів, на підставі яких відображаються доходи підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Досліджено порядок формування первинних документів. З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів на підприємстві встановлено графік документообороту. Отже, на підставі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що організація обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» знаходиться на високому рівні.

3. Все частіше українські компанії виходять на світові ринки з метою залучення іноземних інвесторів, тому виникає необхідність формувати фінансові звіти відповідно до міжнародних стандартів. З метою більш ґрунтовного дослідження було розглянуто відмінності між обліковим відображенням окремих господарських операцій відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід».

4. За результатами проведеного дослідження реалізації готової продукції на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», було визначено, що в операціях повністю відображено реалізацію готової продукції, відображено і списано собівартість готової продукції, визначено та списано на фінансовий результат доходи від реалізації продукції. Відповідно до проаналізованого

процесу документування доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» можна зробити висновок про те, що на підприємстві відповідально ставляться до документального оформлення господарських операцій, що дозволяє вчасно надавати інформацію для прийняття рішень, а також для активної діяльності та конкурентоспроможності підприємства.

5. Інформація про доходи наводиться у першому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) у рядках 2000, 2120, 2200, 2220, 2240. Під час проведеного дослідження ми дійшли висновку, що у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» інформація щодо доходів, відображена у Звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) надана у відповідності із вимогами чинного законодавства.

6. Оскільки на підприємстві відсутній управлінський облік, надано рекомендацію складати управлінську звітність за сегментами, бо саме ця форма найбільш потрібна для управління підприємством. Спираючись на висновки управлінського звіту про доходи, керівництво підприємства може прийняти рішення про збільшення у структурі реалізованих товарів частки тих її видів, які приносять максимальний дохід. Запропоновано можливі форми звітів для цілей управлінського обліку. Для організації ефективного фінансового контролінгу на підприємстві рекомендується створення сучасної системи бюджетування, яка б була заснована на розробці і контролі виконання ієрархічної системи бюджетів. Нами було запропоновано аналіз виконання бюджету доходів для ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»

7. Зростання ефективності діяльності підприємств неможливе без удосконалення системи обліку доходів. З цією метою ми віділили такі напрями удосконалення обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»: 1) удосконалення робочого плану рахунків товариства шляхом відкриття субрахунків третього та четвертого порядків й аналітичні рахунки для забезпечення швидкості та деталізації інформацію про доходи; 2) запровадження управлінського обліку; 3) перехід на таку автоматизовану

систему обліку, яка б враховувала специфіку діяльності товариства та дозволила вести управлінський обліку.

Вважаємо, що впровадження запропонованих напрямів удосконалення обліку доходів дозволить підвищити якість інформаційного забезпечення, сприятиме більш повному розумінню джерел отримання доходів для їх оперативного контролю.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ДОХОДІВ ПРАТ «КИЇВСЬКА КОНДИТЕРСЬКА ФАБРИКА «РОШЕН» ТА ВИКОРИСТАННЯ ЙОГО ДАНИХ В УПРАВЛІННІ

3.1. Організація і планування аудиту доходів

Для прийняття ефективних управлінських рішень керівництву потрібно мати точну інформацію про стан бухгалтерського обліку та достовірність облікової інформації. Найкраще рішення даної проблеми полягає в отриманні незалежного аудиторського звіту про правильність та достовірність бухгалтерських звітів та інформації або створення відділу внутрішнього аудиту [21].

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

За результатами аудиторської перевірки складається звіт незалежного аудитора, що підтверджує достовірність фінансової звітності та дані про реальний фінансовий стан підприємства.

Відповідно до п. 11 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» загальними цілями аудиту є:

- отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до вимог (застосованої концептуальної основи фінансової звітності);
- надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів отриманих аудитором [56].

Відповідно до Кодексу етики професійних бухгалтерів існують певні принципи, що регулюють питання професійної етики аудиторів, до них належать:

Чесність – принцип аудиту, який полягає у тому, що професійний бухгалтер повинен бути щирим і чесним у всіх професійних ділових стосунках, свідомо не використовувати і не підтверджувати неправдиву інформацію, фінансові звіти.

Об'єктивність – передбачає те, що професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження.

Професійна компетентність та належна ретельність передбачає те, що професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та методики.

Конфіденційність та професійна таємниця передбачає, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг, не розголошувати відомостей, до яких вони мають доступ під час надання аудиторських послуг, і не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб.

Професійна поведінка – професійний бухгалтер повинен дотримуватися відповідних законів та нормативних актів та утримуватися від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію.

Головним принципом аудиту являється – незалежність.

Аудиторську перевірку на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» протягом аналізованого періоду проводили компанії ПрАТ АФ «Український технічний союз» м. Полтава та ТОВ АФ «Надійність» м. Вінниця, останні здійснювали обов'язковий аудит окремої фінансової звітності у 2019 році, термін перевірки з 16.01.2019 р. по 11.03.2019 р.

ТОВ АФ «Надійність» вперше призначено для проведення обов'язкового аудиту окремої фінансової звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» на підставі рішення Наглядової ради, винесеного за результатом проведеного конкурсу (Протокол б/н від 09.01.2019р.).

Для здійснення аудиту керівником ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» було направлено Лист-замовлення (Додаток Ю), аудиторській фірмі.

Після детального ознайомлення аудитор направляє Лист-угоду, де зазначені головні умови завдання з обов'язкового аудиту. Після обміну листами було укладено Договір на проведення аудиту.

Важливим етапом в ознайомленні з діяльністю ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» є дослідження постановки контрольної роботи, проведення оцінки системи внутрішнього контролю у товаристві.

Оскільки об'єктом мого дослідження являються доходи підприємства, то нами, на основі МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [56], було розроблено тест оцінки системи внутрішнього контролю в цілому по підприємству (Додаток Я), тест оцінки системи внутрішнього контролю доходів (Додаток Я1), тест оцінки невід'ємного ризику підприємства в цілому (Додаток Я2) та тест оцінки ризику контролю (Додаток Я3).

За результатами проведення тестів та використання формули аудиторського ризику (3.1) визначається рівень невід'ємного ризику.

$$AP = BP * PK * PH, \quad (3.1)$$

де AP – аудиторський ризик;
BP – невід'ємний ризик;
PK - ризик контролю;
PH – ризик невиявлення.

Як прийнято у зарубіжній практиці, прийнятною величиною аудиторського ризику є 1-5% (0,01 – 0,05). Тому оберемо для себе аудиторський ризик в розмірі 3 % і визначимо ризик невиявлення:

$$PH = AP / (BP \times PK) = 0,03 / (0,8 * 0,75) = 0,05 \quad (3.2)$$

За результатами розрахунку невід'ємного ризику видно, що аудитор при розробці стратегії та програми аудиту повинен запланувати значну кількість процедур по суті. З врахуванням цього нами сформовано план та програму аудиту доходів, а також здійснено розрахунок рівня суттєвості (додатки АА, АБ, АВ).

Інформаційними джерелами отримання аудиторських доказів аудиту доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» визначено в табл. 3.1.

Як зазначають Л.М. Шимановська – Діанич та Карпенко Є.А. «окрім зовнішнього аудиту, одним із засобів контролю на підприємстві являється внутрішній аудит» [93]. Місія внутрішнього аудиту – збільшувати та зберігати вартість організації шляхом надання ризик-орієнтованих й об'єктивних аудиторських послуг, консультацій та професійної думки. Тобто основна мета внутрішнього аудиту полягає в забезпеченні ефективності функціонування підприємства шляхом управління ризиками та виконання контрольних регулювальних функцій.

**Джерела отримання аудиторських доказів аудиту доходів
ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»**

Джерела отримання аудиторських доказів	Назва документа
Первинні і зведені документи	Накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт та послуг, договори, касові ордера, платіжні доручення, виписки з поточного рахунку банківських установ, митні декларації, інвойси, фіскальні звіти, реєстри обліку доходів та інше.
Облікові реєстри	Журнали, 3, 6, 1, відомості 1.1, 1.2, аналітичні рахунки 7-го класу, Головна книга, оборотно-сальдова відомість та інше.
Звітність	Фінансова, управлінська, статистична, податкова.
Акти	Попередніх перевірок аудиторської фірми, податкові інспекції та інше.
Установчі документи	Накази, розпорядження підприємства.

Відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» внутрішні аудитори – це особи, обов’язком яких є виконання функцій внутрішнього аудиту [56].

Отже, внутрішній аудит служить для задоволення потреб власників і проводиться працівниками самого ж підприємства. Але він не може досягти такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудиту, не дивлячись на те, що внутрішні аудитори також повинні дотримуватися кодексу етики внутрішніх аудиторів.

У ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відсутня служба внутрішнього аудиту, але з огляду на обсяги та специфіку діяльності необхідним є її впровадження.

Процес організації служби внутрішнього аудиту включає [33]:

- виявлення та визначення кола питань, для вирішення яких створюється служба внутрішнього аудиту, побудова системи цілей створення служби внутрішнього аудиту згідно з політикою підприємства;

- визначення основних функцій служби внутрішнього аудиту, виконання яких необхідне для досягнення поставлених цілей;

- об'єднання однотипних функцій у групи та формування на їх основі структурних одиниць служби внутрішнього аудиту, які будуть спеціалізуватися на виконанні цих функцій;

- розробка схем взаємовідносин, визначення обов'язків, прав та відповідальності для кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту, документальне закріплення їх у посадових інструкціях та положеннях;

- об'єднання структурних одиниць у єдине ціле – служба внутрішнього аудиту, визначення її організаційного статусу, розробка та документальне закріплення Положення про службу внутрішнього аудиту відповідно до встановленого набору цілей, завдань та функцій структурних одиниць;

- інтеграція служби внутрішнього аудиту з іншими ланками структури управління підприємством;

- розробка внутрішніх стандартів внутрішнього аудиту.

Для створення служби внутрішнього аудиту у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» пропонуємо здійснити наступні організаційні заходи:

- видати наказ керівника підприємства про створення служби внутрішнього аудиту;

- розробити положення з організації служби внутрішнього аудиту (додаток АД);

- затвердити положення про службу внутрішнього аудиту керівником;

- розробити та затвердити посадові інструкції працівників служби внутрішнього аудиту;

- створити план діяльності на рік служби внутрішнього аудиту;

- здійснити збір та створити власну інформаційну базу роботи служби внутрішнього аудиту «банку даних» норм, правил, технологічних карт, стандартів перевірки;

- провести підбір та призначити конкретних осіб для роботи у службі внутрішнього аудиту – керівника відділу, головного аудитора, аудиторів, ревізорів, контролерів, юристів, програмістів тощо.

Службу внутрішнього аудиту у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» доцільно організувати децентралізовано. Тобто служба внутрішнього аудиту повинна підпорядковуватися керівнику товариства і включати внутрішніх аудиторів та інвентаризаційну комісію.

Для служби внутрішнього аудиту у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», нами було визначено основні завдання:

- перевірка бухгалтерської інформації;
- перевірка оперативних даних, якими користується система управління;
- перевірка засобів і способів ідентифікації інформації;
- вивчення окремих статей звітності;
- перевірка сальдо і оборотів за окремими рахунками;
- перевірка і моніторинг системи бухгалтерського обліку;
- перевірка і моніторинг системи внутрішнього контролю;
- перевірка дотримання законів і внутрішніх правил;
- контроль за дисципліною виконання рішень керівників або власників;
- вивчення та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю;
- перевірка наявності й збереження майна підприємства;
- перевірка поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- оцінка та контроль використовуваного програмного забезпечення;
- контроль дотримання комерційної таємниці;
- розслідування окремих випадків (розкрадання, обману, помилки на значні суми) та неадекватних дій персоналу управління;
- оцінка ефективності використання ресурсів;
- розробка рекомендацій з усунення невідповідностей щодо підвищення ефективності діяльності.

При наявності служби внутрішнього аудиту на підприємстві зовнішні аудитори мають можливість під час здійснення перевірки використовувати результати роботи внутрішніх аудиторів. Схожість внутрішнього і зовнішнього аудиту проявляється також у використанні однакових методів для досягнення заданої мети – забезпечення достовірності бухгалтерської звітності. Їх

конструктивна взаємодія здатна принести позитивні результати всім учасникам процесу. Так, зовнішні аудитори можуть піти на скорочення своїх аудиторських процедур і глибини тестів з підтвердження бухгалтерської звітності, використовуючи роботу внутрішніх аудиторів. При цьому більшу увагу зовнішні аудитори можуть приділити для консалтингових послуг у сфері обліку, податків і фінансів. Керівництво господарюючих суб'єктів може скоротити витрати на обов'язковий аудит, не втративши якості отримуваних послуг, і використовувати професійно функціонуючу службу внутрішнього аудиту, яка може надавати інформацію не тільки з питань бухгалтерської звітності, але і з інших питань.

Зовнішній аудитор приймає рішення покладатися на роботу внутрішнього аудиту, коли впевнений, що його мета, функції і методи спрямовані на забезпечення достовірності бухгалтерської звітності на основі застосовуваних засобів системи внутрішнього контролю. Якщо аудиторською організацією прийнято рішення про використання роботи внутрішнього аудиту, то робота та робочі документи внутрішнього аудиту детально вивчаються.

Якість роботи внутрішнього аудиту надає певний вплив також на проведення аудиторських перевірок зовнішніми аудиторами.

Ефективна робота відділу внутрішнього аудиту:

- дозволяє зовнішнім аудиторам не проводити детальної перевірки, так як зовнішній аудитор може певною мірою довіряти внутрішнім;

- допомагає зовнішнім аудиторам у розкритті помилок і порушень. При цьому істотно знижуються витрати часу на перевірку у зв'язку з скороченням обсягу незалежних процедур;

- підвищує ступінь надійності засобів внутрішнього контролю підприємства, що перевіряється, і, отже, як одна із складових впливає на оцінку аудиторського ризику, прийнятого зовнішніми аудиторами [39].

Ефективно діюча служба внутрішнього аудиту підприємства підвищує ступінь надійності системи внутрішнього контролю підприємства та є важливим фактором при оцінці зовнішніми аудиторами аудиторського ризику

та системи внутрішнього контролю, що в свою чергу впливає на суттєве зменшення обсягу процедур аудиту, які мають бути виконані зовнішніми аудиторами [34].

3.2. Методика аудиту доходів

Розробка дієвої методики аудиту доходів підприємства, що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і оптимальних етапів перевірки, розробка моделей робочих документів аудитора є запорукою підтвердження показників фінансової, податкової та інших видів звітності [39].

У процесі аудиту доходів вивчається: облікова політика, момент виникнення доходів, наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності, повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності.

Отже, сукупність методичних прийомів аудиту становлять його метод. Методи для проведення перевірки при здійсненні аудиту поділяють на загальнонаукові і спеціальні [42].

Загальнонаукові методи пізнання базуються на основних розумових операціях, до яких належать аналіз і синтез, порівняння, абстрагування і конкретизація, узагальнення, формалізація, індукція і дедукція, ідеалізація, аналогія, моделювання, експеримент і системний аналіз.

Спеціальні методи аудиту можна поділити на такі групи:

а) органолептичні – інвентаризація, спостереження, обстеження, експертиза, фактичне вивчення операцій та процесів;

б) розрахунково-аналітичні – економіко-статистичні, економіко-математичні методи, методи теорії ймовірностей, математичної статистики, економічної кібернетики, дослідження операцій, теорії оптимальних процесів, економетричні методи тощо;

в) документальні – інформаційне моделювання, документальна перевірка, нормативно-правова перевірка;

г) узагальнення і реалізації результатів аудиту – вивчення по суті, оцінка, документування результатів, прийняття рішень за результатами і контроль прийнятих рішень.

Характеристику окремих методичних прийомів аудиту доходів подано в табл. 3.2 [32].

Таблиця 3.2

Характеристика методичних прийомів аудиту доходів

Методичний прийом	Характеристика
Арифметична перевірка документів	контроль проведених у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів, щодо доходів
Формальна перевірка документів	застосовується для контролю дотримання діючих форм документів, послідовності, повноти і правильності заповнення їх реквізитів, наявності відповідних підписів у документах
Логічна перевірка документів	порівняння господарської операції, відображеної в документі, з різними взаємопов'язаними показниками інших господарських операцій на предмет того, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення
Перевірка механічної точності	повторна перевірка підрахунків і передачі інформації про доходи
Зустрічна перевірка документів	дослідження достовірності документів шляхом зіставлення їх і записів у облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій підприємства та організацій, з якими воно має виробничі (господарські) відносини
Хронологічний аналіз господарських операцій	перевірка реальної можливості здійснення господарської операції шляхом дослідження хронології записів про доходи у реєстрах обліку та інших документах
Сканування	безперервний, поелементний перегляд інформації про доходи
Письмовий запит	застосовують для з'ясування деяких питань і одержання додаткової інформації про доходи шляхом направлення у різні установи, організації (лабораторії, науково-дослідні інститути, правоохоронні органи та ін.), а також окремим особам
Опитування проведення інтерв'ю, анкетування	одержання письмової або усної інформації від осіб, які відповідають процес обліку доходів, супроводжують її в цілому або на окремих етапах, або є користувачами / споживачами її результатів

Аудит на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» здійснювався згідно затвердженої програми аудиту доходів.

1. Перший етап аудиторської перевірки включав ознайомлення із загальними і установчими документами. Було здійснено огляд Статуту (Додаток Е), з'ясовано специфіку діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», основні види діяльності, дату реєстрації, склад засновників, їх часток. Ознайомлення зі свідоцтвом про державну реєстрацію, документами щодо реєстрації суб'єкта господарювання в різних інстанціях, дозволами і ліцензіями на право займатися певною діяльністю, протоколами загальних зборів і засідань певних рад.

2. Другий етап – було проведено аналіз Положення про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку. Вивчено загальні аспекти Наказу про облікову політику й організацію бухгалтерського обліку та його аналіз з точки зору правильного оформлення, проаналізовано організаційну частину наказу про облікову політику, здійснено перевірку робочого плану рахунків на предмет застосування рахунків доходів, ознайомлення з посадовими обов'язками бухгалтера, який займається обліком доходів, перевірено графік документообігу щодо обліку доходів.

3. Третій етап – перевірка відповідності даних звітності, щодо доходів даним синтетичного обліку. Здійснено перевірку відповідності даних фінансової звітності даним Оборотної відомості.

4. Четвертий етап включав перевірку відповідності даних синтетичного обліку доходів даним аналітичного обліку. Аудиторами було зіставлено відповідність даних Оборотної відомості та Головної книги.

5. П'ятий етап аудиторської перевірки був найбільш об'ємним, оскільки включав перевірку правильності обліку доходів.

Аудитор перевіряє наявність первинних документів, їх оформлення, звертаючи увагу на грамотність виправлення помилкових записів (коректурний метод, «червоне сторно», додаткових записів), а також порівнює дані первинних і зведених документів з обліковими регістрами (табл. 3.3).

Модель робочого документа щодо зіставлення даних первинних документів з даними синтетичного обліку з покупцями та замовниками

№ з/п	Найменування(контрагента, документа, номер, дата)	Дані первинних документів	Згідно з даними синтетичного обліку	Відхилення (+/-)
1	METRO Cash&Carry, Накладна №543 від 12.02.2017 р.	345 976 грн.	345 976 грн.	0
2	Сільпо-Фуд, Накладна № 674 від 03 03.2017 р.	654 231 грн.	654 231 грн.	0
3	Ашан Україна Гіпермаркет Накладна № 321 від 21.05.2017 р.	1 256 187 грн.	1 256 187 грн.	0

За результатами проведеної перевірки відповідності даних первинних документів даним синтетичного обліку відхилень не виявлено.

Аудит відображення доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Для цього було порівняно записи в регістрах обліку з даними первинних документів; дати, зазначені у первинних документах, з датами у регістрах обліку; перевірити арифметичну точність підсумків. По операціях в іноземних валютах перевірено застосування валютних курсів та їх відповідність офіційному курсу НБУ.

Перевірка документів, які підтверджують одержання іншого операційного доходу. Доцільно підтвердити правильність та повноту 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.

Перевірка документів щодо реалізації необоротних активів, фінансових інвестицій, їхній переоцінці, і ін. Включає в себе перевірку доходів від інвестицій в асоційовані підприємства, доходів від спільної діяльності, доходів від інвестицій в дочірні підприємства, доходів від дивідендів і відсотків, які одержуються підприємством.

Одним із складних етапів аудиту обліку доходів є перевірка правильності

відображення в обліку операцій з надання у фінансову оренду об'єктів лізингу, які передбачають передачу прав власності активів після закінчення строку оренди. При цьому необхідно перевірити правове забезпечення господарських операцій із фінансового лізингу, звернути увагу на порядок оформлення письмових договорів, які повинні відповідати вимогам Податкового кодексу України та іншим чинним законодавчим документам.

При перевірці правильності відображення доходів від інвестиційної діяльності та інших доходів необхідно звернути увагу на правильність відображення доходів від фінансових інвестицій і майнових комплексів, доходів від неопераційних курсових різниць, безоплатно одержаних активів, відшкодування збитків від стихійних лих тощо.

В ході здійснення перевірки аудитором розроблено наступні моделі робочих документів табл. 3.4 , табл. 3.5 .

Таблиця 3.4

Відомість обліку отриманих доходів підприємства ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» за 2018 рік

№ з/п	Вид доходу	Сума, тис. грн	Вид діяльності	Віднесенено до валових доходів в сумі, тис. грн.	Відхилення	Примітки
1	Чистий дохід від реалізації товарів, тис. грн.	373 344	Операційна	373 344	0	
2	Інші операційні доходи, тис. грн.	2582	Операційна	2582	0	
3	Інші фінансові доходи, тис. грн.	2591	Фінансова	2591	0	
4	Інші доходи, тис. грн.	-	інша операційна	-	0	

Результати перевірки підтверджують відсутність помилок у відображенні сум отриманих доходів.

**Перевірка правильності відображення в обліку доходів від реалізації
товарів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»**

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними обліку			За даними аудитора		
		Дт	Кт	Сума, грн.	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відвантажено покупцям товари за продажною вартістю	361	702	12000,00	361	702	120000,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	2000,00	702	641	20000,00
3	Отримано в касу (на поточний рахунок) виручку від реалізації товарів	301, 311	702	12000,00	301, 311	702	120000,00
4	Списано чистий дохід від реалізації товарів (готової продукції, робіт, послуг) на фінансові результати	702	791	10000,00	702	791	100000,00

Отже, аудитором виявлено правильність відображення господарських операцій з обліку доходів від реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку.

До робочої документації аудитора належать не лише документи, підготовлені безпосередньо аудитором, а й всі документи та інформація, що отримані під час здійснення аудиторських процедур та зберігаються аудитором. Отже, до робочих документів належать дані, зафіксовані на папері, на електронних носіях, фотокопії, фотографії, записи тощо.

Робочі документи слугують сполучною ланкою між проведеним дослідженням і висновком аудитора та повинні бути достатньо повними і детальними, щоб забезпечити розуміння аудиту. Отже, вони мають містити докази, накопичені аудитором для аргументації його судження, висновки і аналіз, що підтримують рекомендації, викладені у звіті.

3.3. Узагальнення результатів аудиту доходів підприємства та використання його даних в управлінні

Закінчення виконання аудиторського завдання вимагає здійснення узагальнення виявлених викривлень і відхилень, обговорення процесу виконання завдання з членами аудиторської команди, підготовки підсумкового документу, подальших процедур.

Представлення звіту аудитора є найважливішою частиною процесу аудиту. Саме звіт аудитора є продуктом діяльності аудитора і виконує роль найважливішого засобу передачі інформації. Звіт аудитора розрахований на широке коло користувачів.

Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Існують наступні форми аудиторської думки: немодифікована думка; модифікована думка (думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки).

Аудитор висловлює немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо аудитор:

- доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або
- не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то аудитор повинен модифікувати думку в звіті аудитора.

Аудитор висловлює думку із застереженням в разі, якщо він:

- отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності; або

- не має змоги отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Аудитор висловлює негативну думку, якщо він, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо він не має можливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо, за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, він доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів в достатньому обсязі по кожній із індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

Щодо знайдених викривлень і відхилень аудитор повинен оцінити їх суттєвість, характер, причини та вплив. Рекомендовано представити дану інформацію наступним чином:

- критерії – стандарти, показники і очікування, що використовуються при здійсненні оцінки (норми законів та стандартів бухгалтерського обліку, нормативні та планові показники);

- умови – факти, виявлені аудиторами під час перевірки (наприклад,

невідповідність системи контролю, нестачі, порушення умов договору, накладення штрафів і т. д.);

- причини – причини виникнення відхилень фактичних умов від критеріїв (помилки в веденні обліку, порушення, вчинені відповідальними особами, недостатня обізнаність виконавців зі змінами законодавства тощо);

- вплив – ризик та вплив на об'єкт аудиту через невідповідність фактичних умов критеріям (штрафи за недотримання чинного законодавства, невиконання планових показників, неефективність в окремих сферах діяльності тощо) [].

Важливим елементом на етапі узагальнення результатів аудиту є обговорення знайдених розбіжностей з керівництвом підрозділу, що підлягав аудиту. Це дає змогу остаточно з'ясувати виявлені факти, причини та наслідки, а відповідальним особам аудитованого підрозділу надається можливість надати роз'яснення та аргументувати власну точку зору, якщо вони не згодні з звітом аудитора.

За результатами проведеної перевірки керівником аудиторської команди складається звіт аудитора (Додаток АЕ).

На основі вивчення даних обліку і звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» ми дійшли висновку, що надана інформація дає реальне й повне уявлення про наявний склад доходів підприємства, а фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах доходи Приватного акціонерного товариства «Київська кондитерська фабрика «Рошен» станом на 31 грудня 2018 року, відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Це є підґрунтям для того, щоб у звіті аудитора висловити позитивну думку.

За результатами проведеного аудиту керівництво одержує інформаційне забезпечення, яке може використати для управління підприємством. Так, для мінімізації можливих викривлень обліку і звітності щодо доходів аудитором можуть бути розроблені класифікатори типових порушень.

На основі вивчення наукової літератури ми узагальнили типові

порушення, які можуть бути виявлені в обліку і звітності при аудиті доходів:

- незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів) або взагалі відсутність первинних документів;
- відсутність достовірної оцінки доходів, неймовірність економічної вигоди;
- формування доходів за бартерними операціями з порушенням чинного законодавства;
- недотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат;
- відсутність договорів, що стали підставою для відвантаження товарно-матеріальних цінностей і визнання доходу;
- неправильна класифікація доходів за видами діяльності підприємства;
- доходи визнані не в тому звітному періоді, в якому вони дійсно мали місце;
- здійснення запису за доходами з використанням накладних та актів не наявних клієнтів або за фіктивними чи нетоварними операціями;
- неправильно обчислена сума доходу;
- помилки в бухгалтерських проведеннях під час відображення господарських операцій з формування доходів і списання їх на фінансові результати;
- відсутність первинних документів з обліку доходів;
- невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку один одному;
- неправильне відображення у звітності доходів підприємства.

Як превентивний захід, який дозволить зменшити ймовірність подальших помилок в обліку доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» ми запропонували класифікатор типових помилок обліку доходів (Додатку АЖ).

Виявлені під час перевірки помилки та порушення аудиторі реєструють у робочих документах, а також визначають їх вплив на достовірність статей фінансової звітності.

За результатами перевірки доходів аудитор має розробити певні рекомендації щодо підвищення ефективності діяльності підприємства та запобігання виникненню порушень в обліку господарських операцій.

Наголосимо на тому, що перелік цих заходів індивідуальний і враховує особливості перевірки стану обліку та звітності конкретного підприємства, однак можна виділити такі загальні рекомендації:

- підвищення ефективності розрахунково-платіжної дисципліни;
- створення дієвої системи внутрішнього контролю;
- підвищення відповідальності працівників підприємства за виконання та досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах.

Висновки за розділом 3

За результатами проведеного дослідження організації та методики аудиту доходів ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» зроблено наступні висновки:

1. Для прийняття ефективних управлінських рішень керівництву потрібна достовірна інформація про доходи підприємства. Рівень довіри до інформації може бути суттєво підвищений за рахунок проведення аудиту, адже його метою є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності.

2. Досліджено загальні цілі аудиту та принципи, якими керуються аудитори при здійсненні аудиту. На основі розроблених тестів оцінки системи внутрішнього контролю та невідомого ризику розраховано ризик невиявлення, що дозволило сформувати оптимальний план та програму аудиту доходів, які враховують специфіку діяльності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

3. Обґрунтовано необхідність створення служби внутрішнього аудиту у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» та розроблено положення з

організації служби внутрішнього аудиту. Визначено її основні завдання. Досліджено порядок взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту.

4. При дослідженні методики аудиту доходів наведено характеристику окремих методичних прийомів аудиту доходів, розроблено робочі документи аудитора, що дозволить підвищити якість аудиторських процедур.

5. На основі вивчення наукової літератури ми узагальнили типові порушення, які можуть бути виявлені в обліку і звітності при аудиті доходів. За результатами проведеної нами перевірки відхилень в обліку доходів не виявлено, що дозволило висловити позитивну думку у звіті аудитора про стан обліку та звітності щодо доходів.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано наукове вирішення завдання, яке полягає в удосконаленні теоретичних, методичних й організаційних положень обліку і аудиту в управлінні доходами підприємства. Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі було сформульовано та вирішено такі завдання:

1. Досліджено суть доходів підприємства, порядок їх нормативно-правове регулювання, класифікації та оцінки. Встановлено, що відсутність єдиного погляду на трактування сутності доходів, потребує більш детального дослідження даної економічної категорії для вирішення суперечностей, які виникали протягом тривалого часу. За результатами проведеного дослідження ми дійшли висновку, що найбільш точне визначення доходу наведено у працях Бутинця Ф. Ф., який зазначає, що «економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг».

З метою удосконалення обліку нами було запропоновано удосконалити класифікацію доходів на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», яка дозволила б забезпечити користувачів більш корисною інформацією для прийняття оперативних управлінських рішень. Запропонований варіант класифікації доходів систематизує класифікаційні ознаки за наступними напрямками: облік і формування звітності (фінансової та управлінської), аналіз та прогнозування, а також прийняття рішень.

На основі вивчення міжнародних та національних стандартів, які регулюють питання обліку доходів нами було виявлено суттєві розбіжності, які стосуються термінів, критеріїв визнання доходу, їх оцінки, порядку відображення звітності. На основі вивчення наукової літератури було встановлено, що вимогам сучасності щодо обліку доходів від реалізації більшою мірою відповідають міжнародні стандарти фінансової звітності.

На нашу думку, положення міжнародних стандартів більш деталізовані

щодо обліку доходів від реалізації, вони сприяють розширенню аналітичності, достовірності та зрозумілості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Вважаємо, що доцільно внести зміни до П(С)БО 15 «Дохід» для наближення його вимог до міжнародних стандартів обліку.

2. Досліджено роль обліково-контрольного забезпечення в управлінні доходами підприємства. З метою більш детального розуміння важливості обліково-контрольного забезпечення управління доходами було наведено класифікацію інформації, що використовується в управлінні доходами ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен».

В процесу дослідження доведено, що в управлінні підприємством за сучасних умов господарювання важлива роль відводиться бухгалтерському обліку, який генерує інформацію про доходи та зміни, які відбуваються в них, з метою моніторингу. Доведено, що раціональна організація бухгалтерського обліку спрямована на отримання вичерпних матеріалів для бухгалтерської і статистичної звітності, а також повинна забезпечити керівництво релевантною та своєчасною інформацією про доходи. На основі цього запропоновано перелік звітів про доходи які слід включити до управлінської звітності.

3. Охарактеризовано фінансово-господарську діяльність та постановку обліково-аналітичної роботи у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», яке на сьогодні займає провідне місце серед конкурентів та протягом аналізованого періоду нарощує рівень прибутковості, незважаючи на загальноекономічні кризові явища. Проаналізувавши основні фінансово-економічні показники ми дійшли висновку, що фінансовий стан ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» позитивно характеризують показники рентабельності, які мали тенденцію до зростання порівняно з минулим роком, разом з тим розраховані показники ліквідності свідчать про наявні у товариства проблеми платоспроможності.

4. Розкрито порядок організації та методик обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен». Доведено, що ефективне управління

доходами на підприємствах повністю залежить від інформаційного забезпечення управлінських рішень, що охоплює сукупність первинних і зведених даних, організацію зі збереження накопиченої інформації, способи її подання та методи перетворень, правила організації банку даних, методики кодування й пошуку інформації.

З метою вивчення особливостей документального оформлення доходів було наведено перелік основних документів, що підтверджують одержання доходу підприємством та порядок їх оформлення та досліджено особливості документального оформлення доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», зокрема встановлено, що товариство використовує типові первинні документи для обліку доходів.

На підставі проведеного дослідження ми дійшли висновку, що організація обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» знаходиться на високому рівні. Наявність наказу про облікову політику, графіку документообігу та типових первинних документів забезпечує вчасне відображення інформації про доходи.

Але слід вімітити, що у товаристві відсутній управлінський облік, а тому, з метою підвищення якості інформації, яку надає система обліку доцільним є запровадження ведення управлінського обліку та внесення змін в Наказ про облікову політику.

5. Досліджено порядок розкриття інформації про доходи в управлінській та фінансовій звітності ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен». Під час проведеного дослідження ми дійшли висновку, що у товаристві інформація щодо доходів, відображена у Звіті про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) надана у відповідності із вимогами чинного законодавства.

Важливою складовою звітності про доходи є управлінська звітність. В роботі обгрунтовано доцільність її подання за сегментами. В роботі наведено форму управлінського звіту, використовуючи яку, керівництво ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» може прийняти рішення про збільшення у структурі реалізованих товарів частки тих її видів, які приносять максимальний

дохід.

В роботі доведено, що важливою складовою інструментарією є бюджетування, яке забезпечує планування доходів та контроль за ними. Бюджетування як управлінська технологія спрямоване на розроблення та підвищення саме фінансово-економічної обґрунтованості управлінських рішень. Нами було запропоновано аналіз виконання бюджету доходів для ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», що дозволить організувати ефективний фінансовий контролінг та дослідити виконання плану реалізації.

6. Запропоновано напрями удосконалення обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен», які спрямовані на підвищення інформованості обліку та надання оперативних даних керівництву для при прийнятті управлінських рішень.

Нами виділено такі напрями удосконалення обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен»:

- удосконалення робочого плану рахунків товариства шляхом відкриття субрахунків третього та четвертого порядків й аналітичні рахунки для забезпечення швидкості та деталізації інформацію про доходи;

- удосконалення управлінського обліку, за рахунок здійснення аналітичної деталізації інформації щодо доходів від реалізації для потреб управління, що дозволить виявити рівень рентабельності окремих видів продукції та здійснити вплив на хід виробництва та реалізації з метою прийняття ефективних управлінських рішень;

- перехід на таку автоматизовану систему обліку, яка б враховувала специфіку діяльності товариства та дозволила б вести управлінський облік. Обґрунтовано доцільність використання для обліку доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» технологічної платформи «1С:Підприємство 8.3» та конфігурації «Бухгалтерія для України 2.0». З метою ведення управлінського обліку доведено необхідність використання конфігурації «Керівник».

7. Досліджено порядок організації та планування аудиту доходів.

Встановлено, що для замовлення аудиту керівництвом ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» направляється Лист-замовлення до аудиторської фірми. Після детального ознайомлення аудиторська фірма у відповідь направляє Лист-угоду, де зазначає головні умови завдання з аудиту. Після обміну листами укладається Договір на проведення аудиту.

З метою удосконалення планування аудиту доходів в дипломній роботі було розроблено тест оцінки системи внутрішнього контролю в цілому по підприємству, тест оцінки системи внутрішнього контролю доходів, тест оцінки невід'ємного ризику підприємства в цілому та тест оцінки ризику контролю. З врахуванням цього сформовано план та програму аудиту доходів, а також здійснено розрахунок рівня суттєвості.

Окрім зовнішнього аудиту, одним із засобів контролю на підприємстві являється внутрішній аудит. Оскільки, на ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» відсутня служба внутрішнього аудиту, розроблено рекомендації, щодо її створення та організації роботи. Визначено взаємодію зовнішніх та внутрішніх аудиторів.

8. Досліджено методичні підходи та прийоми аудиту доходів суб'єктів господарювання та надано їх характеристику. Встановлено, що розробка дієвої методики аудиту доходів підприємства, що включає повний обсяг інформаційних джерел, об'єктів і оптимальних етапів перевірки, розробка моделей робочих документів аудитора є запорукою підтвердження показників доходів у фінансовій, податковій та інших видах звітності.

У процесі аудиту доходів вивчається: облікова політика, момент виникнення доходів, наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності, повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності.

З метою підвищення якості аудиторської перевірки запропоновано моделі робочих документів аудитора, які слугують сполучною ланкою між проведеним дослідженням і звітом аудитора та повинні бути достатньо повними і детальними, щоб забезпечити розуміння аудиту.

9. Досліджено порядок узагальнення результатів аудиту доходів та

особливості використання його даних в управлінні. Встановлено, що звіт аудитора є продуктом діяльності аудитора і виконує роль найважливішого засобу передачі інформації. Звіт аудитора розрахований на широке коло користувачів. Міжнародними стандартами аудиту передбачено наступні форми аудиторської думки, яка може бути висловлена аудитором у звіті: немодифікована думка; модифікована думка (думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки). За результатами проведеного аудиту керівництво одержує інформаційне забезпечення, яке може використати для управління підприємством. Для мінімізації можливих викривлень обліку і звітності щодо доходів у ПрАТ «Київська кондитерська фабрика «Рошен» нами розроблено класифікатори типових порушень в обліку доходів. За результатами проведеної перевірки обліку доходів нами не було виявлено суттєвих порушень, що дозволило сформувати аудиторський звіт, в якому висловлено позитивну думку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

2. Антони Р. Основы бухгалтерского учета / Р. Антони. – М.:Перспектива, 1992. – 318 с.
3. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. - К. : ЦУЛ, 2010. – 392 с.
4. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника-центр, 1998. – 544 с.
5. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – № 18.6. – С.117-123.
6. Бойчик І.М. Економіка підприємства: опор. консп. лекцій / І.М. Бойчик. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. - 120 с.
7. Борисейко Ю.В. Валовий дохід: проблеми трактування / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 15-18.
8. Борисейко Ю.В. Категорія “дохід” в наукових публікаціях: критична оцінка / Ю.В. Борисейко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2010. – № 1 (16). – С. 5-11.
9. Борисейко Ю.В. Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 72-76.
10. Борисейко Ю.В. Облік, аналіз і контроль доходів в наукових дослідженнях: стан висвітлення / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського

державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2010. – № 4(54). – С. 27-29.

11. Борисейко Ю.В. Доходи підприємства в податковому кодексі України та положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: шляхи гармонізації / Ю.В. Борисейко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2011. – № 1 (55). – С. 40-42.

12. Борисейко Ю.В. Актуальные проблемы теории контроля доходов в Украине / Н.А. Остапюк, Ю.В. Борисейко // Международный бухгалтерский учёт. – 2011. – № 31 (181). – С. 44-51.

13. Борисейко Ю.В. Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту / Ю.В. Борисейко // Вісник Запорізького національного університету: Збірник наукових праць / Серія: Економічні науки. – 2012. – № 1(13). – С. 92-96.

14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

15. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимович. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

16. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – [4-те вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 528 с.

17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.

18. Бухгалтерський облік: фінансовий та внутрішньогосподарський / за ред. В.В.Сопка, О.В.Бойка. – К. : Фенікс, 2003. – 468 с.

19. Бухгалтерський фінансовий облік : теорія та практика : навч. - практи.осіб./ Н. І. Верховлядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, В. І. Кисла. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.

20. Бухгалтерський словник / [за ред. Ф.Ф. Бутинця]. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.

21. Верига Ю. А. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: процесний аспект / Ю. А. Верига, В. Ю. Захарченко, Є. А. Карпенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2011. – № 20. – С. 186–193.
22. Врублевська О. Б. Дослідження сутності фінансових результатів / О. Б. Врублевська // Актуальні задачі сучасних технологій : зб. тез доповідей міжнар. наук.-техн. конф. Молодих учених та студентів, (Тернопіль, 17–18 листоп. 2016.) / М-во освіти і науки України, Терн. націон. техн. ун-т ім. І. Пулюя [та ін]. – Тернопіль : ТНТУ, 2016. – 342 с. – С. 309.
23. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. - К. : Центр учбової літератури, 2013. – 522с.
24. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003.– 704 с.
25. Гуріна Н. В. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи вирішення / Н. В. Гуріна // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2015. – Вип. 12. Ч. 1. – С. 203-205.
26. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / Дерій В.А. та ін. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
27. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11.
28. Завгородній А. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень / А. Завгородній, Г. Партин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004.– № 7. – С. 35-37.
29. Засадна Х.О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: навч. посіб. / Х.О. Засадна - К.: ЦУЛ, 2010. – 238с.
30. Звітність підприємств: навчальний посібник / [за ред. Ю.А. Вериги]. – Полтава: ТОВ “Видавництво “Інтергафіка”, 2005. – 656 с.
31. Жатько К.С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: навч. посіб. /

К.С. Жатько. - К. : ЦУЛ, 2008. – 112 с.

32. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник / С.В. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.

33. Івченко Є.І. Концептуальні основи внутрішнього контролю процесно-орієнтованого управління підприємствами / Є.І. Івченко, Є.А. Карпенко // Економічний аналіз: збірник наукових праць Тернопільського національного економічного Університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – № 8. – С. 180-184.

34. Івченко Є.І. Удосконалення системи управління на підприємствах: процесний підхід / Є.І. Івченко, Є.А. Карпенко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Економічні науки. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – № 4 (48). – С. 344-349.

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Мінфіну України від 18.06.2015 року № 573 (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] : режим доступу // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

36. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України. - 2012. – № 154. – Ч. 3.

37. Канцедал Н.А. Документування в системі бухгалтерського обліку: юридичний аспект / Н.А. Канцедал // Економічні науки. «Облік і фінанси». – 2012.– Вип. 9(33). – Ч. 2.

38. Карпенко Є.А. Бухгалтерський облік у системі процесно-орієнтованого управління підприємством / Є.А. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – Полтава: ПУЕТ, 2012. – № 1 (52). – С. 271-275.

39. Карпенко Є.А. Внутрішній аудит у системі процесно-орієнтованого управління підприємствами / Є.А. Карпенко, І.Ю. Кравченко // Глобальні та

національні проблеми економіки. – Миколаїв: Миколаївський національний університет ім. Сухомлинського, 2016. – № 13. – С. 271-276. Режим доступу: <http://global-national.in.ua/issue-13-2016>

40. Карпенко Є.А. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами [Електронний ресурс] / Є.А. Карпенко, Г.І. Шийка // Інфраструктура ринку. – 2018. – № 17 . – Режим доступу: <http://www.market-infr.od.ua/uk/17-2018>

41. Карпенко Є.А. Облік доходів платників єдиного податку: сучасна практика, проблеми, способи вдосконалення / Є.А. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – Полтава: ПУЕТ, 2012. – № 4 (55). – С. 290-296.

42. Карпенко Є.А. Удосконалення внутрішнього контролю процесів в системі процесно-орієнтованого управління підприємством / Є.А. Карпенко // Інноваційна економіка: науково-виробничий журнал. – Тернопіль: ТІАВ, 2011. – № 7(26). – С. 58-61.

43. Карпенко Є. А. Фінансовий облік: навч.-метод. посібник / Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2015. – 359 с.

44. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

45. Косік А.Ф. Мікроекономіка: навчальний посібник / А.Ф Косік., Г.Є. Гронтовська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 416 с.

46. Костюченко В.М. Облік доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів / В.М. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 4. – С. 28–39.

47. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В. А. Кулик. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 380 с.

48. Кулик В. А. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності підприємства / В. А. Кулик. // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2011. – № 20. – С. 127–132.

49. Кулик В. А. Зміст та порядок складання Наказу про облікову політику та організацію обліку / В. А. Кулик. // Збірник наукових праць Одеського державного економічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 20. – С. 345–348.

50. Лишилєнко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишилєнко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 16–23.

51. Ленъ В.С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: навч. посіб. / В.С. Ленъ. - К. : ЦУЛ, 2009. – 440 с.

52. Лоханова Н. О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15 / Н. О. Лоханова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. - № 21. – С. 38-41.

53. Марєнич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Марєнич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С.21-26.

54. 43 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

55. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17027.html.

56. «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017>

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

58. Ніколаєва В. П. Ефективне управління формуванням доходів від операційної діяльності підприємств за допомогою впровадження системи контролінгу / В. П. Ніколаєва // Моделювання регіональної економіки : зб. наук. праць. – 2015. – № 1 (25). – С. 348–359.

59. Ніколаєва В. П. Механізм управління формуванням доходів від операційної діяльності на підприємствах та його елементи / В. П. Ніколаєва // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2015. – № 2 (46). – С. 79–84.

60. Ніколаєва В. П. Ризики в процесі формування доходів від операційної діяльності на підприємствах легкої промисловості / В. П. Ніколаєва, О. Є. Громова // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – № 3. – С. 3–6.

61. Ніколаєва В. П. Критерії та показники оцінки ефективності управління формуванням доходів з операційної діяльності підприємств / Д. М. Васильківський, В. П. Ніколаєва // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2013. – № 5. – Т. 2. – С. 49–52.

62. Ніколаєва В. П. Оцінка ефективності управління формуванням доходів з операційної діяльності підприємства [Електронний ресурс] / В. П. Ніколаєва // Ефективна економіка. – 2014. – № 7.

63. Ніколаєва В. П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» / В. П. Ніколаєва // Облік і фінанси в АПК. – 2009. – № 3. – С. 90–92.

64. Ніколаєва В. П. Контролінг як інструмент управління формуванням доходів з операційної діяльності підприємств / В. П. Ніколаєва // АгроІнКом : наук.-практ. видання. – К. : ЗАТ «ВІПОЛ», 2009. – № 9–12. – С. 41–43.

65. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

66. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

67. Орлова В.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / В.К. Орлова. - К. : ЦУЛ,

2010. – 510 с.

68. Податковий кодекс України від 25. 11. 2018 р. зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

69. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Мінфіну України від 24 травня 1995 року № 88 : [Електронний ресурс] : режим доступу // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

70. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/buhgalterskiy-oblik/polozhennya-pro-inventarizatsiyu-aktiviv-ta-zobovyazan/>.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : Наказ Міністерства фінансів України від від 28.04.20012 р. N 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 03.09.2015 р. № 675-VIII (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] : режим доступу // <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-1>

74. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Мінфіну України від 08.02.2014 р. № 48 (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] : режим доступу // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

75. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 627 (зі змінами і доповненнями) // [Електронний ресурс] : режим доступу //

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

76. Про інформацію : Закон України від 02.10.1992 №2657-ХІІ[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

77. Про порядок подання фінансової звітності № 419 (із змінами від 16.01.2013) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>

78. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури», 2013. – 688с.

79. Садовська І.Б. Документування як основна складова інформаційних ресурсів в управлінському обліку / І.Б. Садовська. – 2011. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/Portal/soc_gum/ekfor/2011_2/68.pdf

80. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.

81. Тарасевич В.М. Історія економічних вчень: підруч. / В.М. Тарасевич. - К. : Центр учбової літератури, 2013. - 352 с.

82. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування, звітність: підруч. / Н.М. Ткаченко. – К. : Алеута, 2006.

83. Фінансовий облік: підруч. / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. - [2-ге вид., перероб. та доп.]. – К. : Кондор, 2013. - 551 с.

84. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та інші. – [6-те вид., перероб. та доп.]. – К. : Алерта, 2013. – 1042 с.

85. Фоміна О. В. Напрями вдосконалення обліку операцій з продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів / О. В. Фоміна // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №9 . – С.207-216.

86. Шевченко О.О. Історія економіки та економічної думки: сучасні економічні теорії: навч. посіб. / О.О. Погиба. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 280 с.

87. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі

управління підприємством / Н.М. Шмиголь // Держава та регіон. – 2011. – № 7. – С.221-225.

88. Верховна рада України // [Електронний ресурс] : режим доступу // <http://rada.gov.ua/ru>

89. Державна служба статистики України // [Електронний ресурс] : режим доступу // www.ukrstat.gov.ua

90. Карпенко Є. А. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами / Є.А. Карпенко, Г. І. Шийка // Інфраструктура ринку. – 2018. – № 17. – С. 441- 446.

91. Міністерство фінансів України // [Електронний ресурс] : режим доступу // <https://www.minfin.gov.ua/>

92. Шийка А. И. Особенности учета доходов от реализации готовой продукции, товаров, работ, услуг по международным и национальным стандартам / Е. А. Карпенко, А. И. Шийка // Инновационный потенциал молодежи в современном мире. – 2018. С. 251.

93. Шимановська-Діанич Л.М. Процесно-орієнтоване управління та внутрішній контроль на підприємствах роздрібної торгівлі: монографія / Л.М. Шимановська-Діанич, Є.А. Карпенко. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 269 с.