

УДК 657.6:658.1

Ю. В. Подмешальська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0001-6353-4542

А. Ю. Прокопенко,
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0002-6075-2242

DOI: 10.32702/2306-6792.2021.1—2.71

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТ ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ ТА ТЕХНОЛОГІЙ

Yu. Podmeshalska,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting,
Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhya
A. Prokopenko,
Master's student of the Department of Accounting, Analysis, Taxation and Audit,
Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhya

IMPROVING ACCOUNTING AND AUDITING OF REVENUES FROM SALES OF FINISHED PRODUCTS IN TERMS OF INFORMATION SYSTEMS AND TECHNOLOGIES

У статті розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві. Запропоновані заходи щодо удосконалення обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції полягають у такому:

- внести додатковий розділ до типової форми № М-20 "Умови визнання доходу від реалізації готової продукції", що дозволить мати інформацію про передачу ризиків, вигід, контролю щодо володіння готовою продукцією;
- для документального оформлення дотримання умови— отримання майбутніх економічних вигід, пропонуємо скласти форму для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції за поточний період, яка буде виконувати як інформаційну функцію та й контрольну;
- для посилення внутрішнього контролю обліку виконання договірних зобов'язань запропоновано обліковий регістр — Книга обліку виконання договірних зобов'язань документ, основна мета, якого є контроль за виконанням договірних зобов'язань;
- для обліку та контролю за повнотою та достовірністю відображення визнаного доходу від реалізації готової продукції запропоновано Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та відображення в обліку і фінансовій звітності;

— для обліку та контролю вираховань з доходу від реалізації готової продукції запропонована до використання Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції".

Впровадження пропозицій щодо удосконалення обліку доходів від реалізації готової продукції дозволять підвищити ефективність системи обліку та внутрішнього контролю доходів від реалізації готової продукції, узагальнити інформацію, оптимізувати контроль, здійснювати аналіз з метою прийняття управлінських рішень.

У статті розглянута методика організації та проведення аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції та документальне забезпечення аудиторської перевірки на етапах проведення аудиту. У статті запропоновано програму аудиту доходів від реалізації готової продукції, форми робочих документів аудитора, форма підсумкового документа за результатами аудиторської перевірки бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції.

The article develops proposals for improving the accounting and auditing of income from the sale of finished products at the enterprise. The proposed measures to improve the accounting and audit of income from sales of finished products are as follows:

- make an additional section to the standard form № М-20 "Conditions for recognition of income from sales of finished products", which will provide information on the transfer of risks, benefits, control over the ownership of finished products;
- to document compliance with the condition— to obtain future economic benefits, we propose to make a form for determining the future economic benefits from the sale of finished products for the current period, which will perform both information and control function;

— to strengthen the internal control of accounting for the fulfillment of contractual obligations, the accounting register is proposed— the Book of accounting for the fulfillment of contractual obligations is a document, the main purpose of which is to control the fulfillment of contractual obligations;

— for accounting and control over the completeness and accuracy of the recognition of recognized income from the sale of finished products proposed Statement of control over the determination of income from the sale of finished products and reflection in accounting and financial reporting;

— for accounting and control of deductions from income from sales of finished products proposed to use Statement of analytical accounting to sub-account 701 "Income from sales of finished products".

Implementation of proposals to improve the accounting of income from sales of finished products will increase the efficiency of accounting and internal control of income from sales of finished products, summarize information, optimize control, perform analysis to make management decisions.

The article considers the method of organizing and conducting an audit of income from the sale of finished products and documentation of the audit at the stages of the audit. The article proposes a program of audit of income from sales of finished products., Forms of working documents of the auditor, the form of the final document based on the results of the audit of accounting for income from sales of finished products.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, дохід від реалізації готової продукції, синтетичний, аналітичний облік, реєстри обліку, програма аудиту, робочі документи.

Key words: accounting, audit, income from sales of finished products, synthetic, analytical accounting, accounting records, audit program, working papers.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Питання обліку доходів від реалізації готової продукції, які розглядаються науковцями, фахівцями стосуються обговорення принципів, методів визначення та оцінки доходів, порівняння НП(С)БО 15 "Дохід" і МСФЗ, синтетичного обліку. Результати досліджень неузгадані, стосуються більше теоретичної частини обліку та не мають практичних рекомендацій для використання суб'єктами господарювання. Облік доходів від реалізації готової продукції не розглядається окремо як об'єкт обліку з рекомендаціями для організації системи бухгалтерського обліку: синтетичного, аналітичного обліку, документального забезпечення і інших питань організації бухгалтерського обліку в системі автоматизованого бухгалтерського обліку. Відсутність методичних рекомендацій з обліку доходів від реалізації ускладнює організацію обліку суб'єктами господарювання.

Питання методики аудиту в умовах інформаційних технологій також є актуальними і потребують достатніх досліджень, для розробки методичних рекомендацій для їх практичного використання.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції є предметом публікацій таких провідних вчених України і фахівців, як: М.Т. Білуха, Н.М. Ткаченко, А.П. Макаренко, В.І. Єфіменко, О.Ю. Редько, Н.Г. Виговська, В.С. Рудницький, М.М. Бенько, С.В. Івахненко та інші. Аналіз останніх досліджень свідчить, що в основному в публікаціях висвіт-

люються питання організації бухгалтерського обліку та аудиту доходів від реалізації готової продукції без урахування широко використання автоматизованих систем бухгалтерського обліку. Недостатньо публікацій присвячено документальному забезпеченні організації бухгалтерського обліку і методики аудиту, що є важливими питаннями ефективності організації обліку і аудиту.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Суб'єкти господарської діяльності для організації бухгалтерського обліку використовують інформаційні технології, які зберігають методологію та технологію бухгалтерського обліку, зменшують трудомісткість облікових процедур та підвищують якість обліку. Головним питанням при цьому постає правильний вибір програмного забезпечення. Сучасні програми автоматизації бухгалтерського обліку мають певні переваги та недоліки при їх практичному використанні, виключають можливість арифметичної помилки та неправильного відображення інформації щодо здійснених господарських операцій на рахунках синтетичного та аналітичного обліку та в облікових реєстрах, фінансової звітності. На вибір програмного забезпечення обліку впливають ряд факторів, наприклад, вартість програми та її обслуговування, відповідно до яких і приймається рішення. Але основним критерієм вибору програмного забезпечення повинна бути оцінка можливостей програми щодо забезпечення виконання завдань обліку.

Наприклад, для оцінки програмного забезпечення щодо обліку доходів від реалізації готової продукції необхідно визначити основні

Методичне забезпечення обліку					
Законодавчо-нормативна база					
ПС)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»					
Умови визнання доходу від реалізації готової продукції	Оцінка доходу від реалізації готової продукції	Принципи обліку доходів	Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності		
Технологічний процес обліку					
Операції обліку, які відображають рух інформації про облік доходів від реалізації готової продукції					
Реалізація (відвантаження) готової продукції	Оплата за реалізовану готову продукцію	Визначення доходу від реалізації готової продукції		Визначення чистого доходу від реалізації готової продукції	
Визначення податкових зобов'язань з ПДВ	Відображення акцизного податку	Відображення інших вирахувань з доходу			
Об'єкти обліку					
Дохід від реалізації готової продукції	Заборгованість за реалізовану готову продукцію	ПДВ, інші вирахування з доходу від реалізації готової продукції			
Інформаційне забезпечення					
Первинні документи	Довідки-розрахунки	Відомості	Синтетичні рахунки	Аналітичні рахунки	Регістри обліку
Облікові процедури					
Збір інформації	Обробка інформації	Відображення інформації в синтетичному обліку	Відображення інформації в аналітичному обліку	Відображення інформації в регістрах обліку	Відображення інформації у фінансовій звітності
Наказ про облікову політику					

Рис. 1. Основні компоненти системи бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції

компоненти системи обліку доходів та проаналізувати, яким чином вони використовуються в програмі для збору, обробки інформації та її узагальнення, можливість внесення оперативних змін та оформлення необхідних зведених відомостей обліку та вирішення ще інших питань. Основні компоненти системи обліку доходів від реалізації готової продукції наведені на рисунку 1.

Законодавчо-нормативне забезпечення організації обліку включає Закони України, нормативні акти, методичні рекомендації, П(С)БО. На рівні суб'єкта господарювання це Наказ про облікову політику, який відображає методологічні принципи формування інформації в обліку відповідно до НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", П(С)БО 15 "Дохід". Оскільки П(С)БО 15 "Дохід" не містить альтернативних варіантів умов визнання та методів оцінки доходу від реалізації готової продукції, вважаємо, що ці питання не слід відображати у Наказі про облікову політику. А тому, підтримуємо тих науковців, які вважають, що в Наказі про облікову політику умови визнання й оцінку доходу від реалізації готової продукції можна не відображати, достатньо відзначити, що методологічні принципи формування інформації в бухгалтерському об-

ліку відбувається відповідно до П(С)БО 15 "Дохід".

Важливим компонентом системи обліку доходів від реалізації готової продукції є визначення господарських операцій для обліку доходів. Незалежно від видів діяльності, кількості видів готової продукції, які виготовляються підприємством, інших умов, можна чітко визначити операції, які пов'язані з обліком доходу від реалізації готової продукції.

Відповідно до методологічних принципів формування інформації в обліку про доходи від реалізації готової продукції для визнання доходу необхідно виконання умов визнання та можливість достовірної оцінки доходу, а саме: покупцю передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; підприємство не

здійснює в подальшому управління і контроль за реалізованою продукцією; сума доходу може бути достовірно визначена та витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені; існує впевненість про отримання майбутніх економічних вигід.

Відповідно до принципів обліку та фінансової звітності моментом реалізації готової продукції є відвантаження готової продукції, при цьому в обліку необхідно відобразити визнаний дохід та визнану дебіторську заборгованість. В обліку господарська операція, яка відображає процес реалізації готової продукції відображається записом:

Дебет 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Кредит 701 "Дохід від реалізації готової продукції".

Запис за кредитом субрахунку 701 підтверджує факт визнання доходу від реалізації готової продукції з дотриманням принципів обліку та умов визнання.

Звісно, що в умовах використання інформаційних технологій програма правильно арифметично та методологічно відобразить інформацію про реалізацію готової продукції на синтетичних та аналітичних рахунках обліку, в облікових регістрах та визначить фінансовий результат від операційної діяльності.

Таблиця 1. Додатковий розділ до типової форми № М-20 "Умови визнання доходу від реалізації готової продукції"

Пов'язані з правом власності на готову продукцію		Пов'язані з управлінням, контролем над готовою продукцією	
Ризик	Вигоди	Управління	Контроль
Залишається за		Залишається за	
підприємством покупцем	підприємством покупцем	підприємством покупцем	підприємством покупцем

Примітка: Відмітка (+, або інша) визначає за ким залишається визначена умова.

Джерело: розроблено авторами.

Визначення операцій з обліку доходів від реалізації готової продукції надає змогу визначити: форму і зміст первинних документів, зведені документи; перелік довідок-розрахунків бухгалтерії; графік документообігу; реєстри обліку; синтетичні та аналітичні рахунки обліку. Достовірність даних обліку в інформаційній системі обліку залежить від правильності, повноти, достовірності внесених даних із паперових носіїв інформації, основними із яких є первинні документи та це ще раз підтверджує той факт, що значення правильного вибору первинних форм документів, контроль за інформацією, яку вони відображають.

Нами проаналізовано інформаційна наповненість первинних документів, якими оформлюється реалізація готової продукції. Такий аналіз свідчить про те, що не один з документів не відображає виконання умов визнання доходу від реалізації готової продукції. В практичній діяльності можуть виникнути безліч ситуацій, з відвантаженням готової продукції, наприклад, за документами факт реалізації відбувся, а готову продукцію не відвантажили, і тоді важливим стає питання про передачу ризиків, вигід і управління готовою продукцією.

Умови визнання доходу від реалізації готової продукції можна поділити на групи. Інформацію за кожною з груп умов визнання доходу пропонуємо відображати у відповідному доку-

менті, або в окремому документі, який повинен бути додатком до пакету первинних документів, на підставі яких визнається дохід від реалізації готової продукції.

Пропонуємо наступні варіанти відображення виконання умов визнання доходів від реалізації готової продукції.

По-перше, виконання умов щодо передачі ризиків, вигід, управління та контролю підтверджувати оформленням додатку до накладної на відпуск ТМЦ або вносити в типову форму додаткову інформацію.

По-друге, виконання умов щодо достовірності оцінки доходу, витрат та надходження майбутніх економічних вигід підтверджувати шляхом додавання до пакету документів виконання умов договору додає відповідну довідку.

Суб'єкти господарювання використовують в своїй практичній діяльності типову форму № М-20 "Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей", яка підтверджує факт відвантаження, тому, на нашу думку, повинна мати й інформацію про передачу ризиків, вигід, контролю щодо володіння готовою продукцією.

Пропонуємо у типову форму внести додатковий розділ: "умови визнання доходу від реалізації", який буде заповнюватися при відвантаженні, з урахуванням обставин, які можуть бути виникнути під час відвантаження готової продукції покупцю (табл. 1).

Таким чином, дотримання умов визнання доходів від реалізації готової продукції, відповідно до П(С)БО 15 "Дохід" буде відображати-ся документально.

Залишається ще одна умова, яка повинна виконуватися для того, щоб відобразити дохід в обліку— отримання майбутніх економічних вигід. Для документального оформлення дотримання цієї умови, пропонуємо складати відповідний документ бухгалтером, який веде облік виробничої собівартості, фактичної со-

Таблиця 2. Форма для визначення майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції за поточний період

Вид реалізованої ГП	Реалізована ГП відповідно до договору (код/шифр)	Накладна на відпуск (шифр/код) дата	Субрах. аналітичного обліку ГП, відвантаженої	Собівартість реалізованої ГП	Дохід від реалізації ГП	Майбутня економічна вигода у вигляді надходження грошових коштів/ інших надходжень	
						очікувана	фактично отримана
1	2	3	4	5	6	7	8
На кінець звітного періоду: разом:							

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 3. Книга обліку виконання договірних зобов'язань

Договір Код/ шифр	Вартість повного обсягу поставки	Заборгованість за реалізовану готову продукцію				Погашення заборгованості протягом звітного періоду		Залишок заборгова- ності на кінець звітного періоду	
		Дата реалі- зації ГП	Рахунок- фактура, сума до сплати, грн	Передо- плата /аванс	Дт 361	Наймен- ування, документа, дата	Сума, грн	Дт 361	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вид готової продукції									
Вид готової продукції									

бівартості, а також має інформацію про ціну реалізації готової продукції (табл. 2).

Запропонований документ, підтверджує отримання майбутньої економічної вигоди від реалізації готової продукції відповідно до кожного договору і виду готової продукції. Крім того, він буде виконує й контрольну функцію, а саме:

— по-перше підсумок графи 5 "Собівартість реалізованої готової продукції" за звітний період повинен відповідати:

Рах. 901 "Собівартість реалізованої готової продукції" Звіт про фінансові результати.

Дебетовий оборот Код рядка 2050:

— по-друге, підсумок графи 6 повинен відповідати:

Кредитовому обороту за субрахунком 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

— по-третє, підсумок графи 7 повинен відповідати:

Дебетовому обороту відповідного аналітичного обліку до рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками":

— підсумок графи 8 повинен відповідати:

Кредитовому обороту відповідного аналітичного рахунку до рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

— різниця між графами 7 і 8 відображає непогашену дебіторську заборгованість за реалізовану ГП на кінець звітного періоду.

Вказані рахунки повинні відповідати Робочому плану рахунків, який використовується на підприємстві.

При виборі програми бухгалтерського обліку особливу увагу необхідно звертати на можливість створення документів для внутрішнього контролю обліку, не всі програми мають таку можливість, тому в практичній діяльності виникає доречність створення таких документів.

Пропонуємо розглянути методику визначення слабких сторін внутрішнього контролю

обліку доходів від реалізації готової продукції та шляхи їх усунення, яка базується на аналізі виконання завдань обліку.

Наприклад, визначимо основні завдання обліку (в скороченому варіанті для прикладу):

1. Достовірність визнання та оцінки доходу, відповідно до П(С)БО.

2. Достовірність відображення доходу в синтетичному та аналітичному обліку, реєстрах обліку і фінансовій звітності.

3. Достовірність визначення фінансового результату від реалізації готової продукції.

4. Облік і контроль виконання договірних зобов'язань.

5. Облік і контроль обсягів реалізованої готової продукції та її структури.

Такі кроки:

— провести аналіз завдань бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції;

— визначити завдання обліку, які вирішуються за допомогою програми обліку;

— визначити завдання, які необхідно вирішити;

— розробити шляхи для їх вирішення.

Ми виділили п'ять завдань, з них можна визначити, що перше завдання виконується в момент відвантаження готової продукції— оформлюються первинні документи, інформація, яких підтверджує:

— факт визнання, оцінки доходу, дотримання принципу нарахування;

— є підставою для внесення первісної інформації в програму бухгалтерського обліку і початком автоматизованого збору, обробки інформації.

Друге і третє завдання виконуються автоматично програмою обліку, як правило, всі програми обліку ці питання вирішують.

Проблемними питаннями є вирішення п'ятого та шостого завдання. Розглянемо варіант реалізації готової продукції відповідно до до-

Таблиця 4. Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та відображення в обліку і фінансовій звітності

Номер рахунка-фактури, дата / накладної на відпуск ГП, дата	Визнаний дохід від реалізації, відповідно до рахунку – фактури / накладної на відпуск ГП	Відображення доходу від реалізації готової продукції в обліку та фінансовій звітності						
		Рахунок аналітичного обліку	Кредит Рах.70	Журнал	Оборотна відомість	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів	
1	2	3	4	5	6	7	8	
			Повинен дорівнювати підсумку за гр. 2, підсумку за гр. 3					
Разом:			X	X	X	X	X	
	Підсумки повинні бути однаковими							

Джерело: розроблено авторами.

говорів поставки готової продукції. Договори поставок оформлюються і зберігаються у менеджерах, відповідальних за поставку готової продукції. Контрольна функція виконання договірних зобов'язань залишається за менеджерами. Контрольну функцію за оплатою за реалізовану готову продукцію виконує бухгалтерія. Виникає потреба в поєднанні обліку виконання контрольних функцій, які виконуються двома підрозділами. Для посилення внутрішнього контролю обліку виконання договірних зобов'язань пропонуємо створити документ, основна мета, якого є контроль за виконанням договірних зобов'язань (табл. 3).

Запропонований документ виконує функцію зведеного документа для контролю погашення заборгованості за реалізовану готову продукцію в розрізі договорів поставки, за видами готової продукції, а також для достовірності визначення дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду, яка повинна відповідати залишку на рахунку 36, журналу, відомості, фінансовій звітності.

Протягом звітного періоду менеджери будуть мати змогу отримати оперативну інформацію про розрахунки за реалізовану готову продукцію для контролю за оплатою та прийняття відповідних рішень щодо погашення простроченої заборгованості, а також для проведення необхідного аналізу розрахунків за замовниками.

Одним із основних компонентів обліку доходів є інформаційне забезпечення облікового процесу, головною метою якого — визначення документального забезпечення відображення інформації господарських операцій. Аналіз цього компоненту дозволяє:

— визначити обсяг первинних і зведених документів, їх форму і зміст для використання як у паперовому вигляді, так і за допомогою автоматизованого обліку;

— визначити документи з контрольною функцією, для перевірки правильності внесення інформації первинних даних у систему обліку.

Для контролю за повнотою та достовірністю відображення визнаного доходу від реалізації готової продукції пропонуємо для використання Відомість контролю визначення доходу від реалізації готової продукції та відображення в обліку і фінансовій звітності (табл. 4).

Графа 1, запропонованої відомості, має контрольне значення для підтвердження повноти відображення обліку всіх рахунків-фактур і відповідності інформації накладним на відпуск готової продукції. Інформація інших граф теж порівнюється, що виключає можливість помилки при внесенні первинних даних в систему бухгалтерської програми та її впливу на інформацію в обліку та звітності.

Для контролю обліку вирахувань з доходу від реалізації пропонуємо до використання Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" (табл. 5).

Отже, визначення облікових процедур є визначальним фактором для організації роботи облікового апарату, з урахуванням автоматизованого ведення бухгалтерського обліку. Аналіз основних компонентів бухгалтерського обліку, визначення задач для кожного компонента та їх вирішення шляхом використання інформаційних технологій дозволяє визначити вимоги до програми автоматизації обліку і зробити правильний вибір для ефективної організації бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції, з урахуванням додаткових контрольних бухгалтерських процедур та їх документального оформлення.

У сучасних умовах автоматизації бухгалтерського обліку змінюється і методика прове-

Таблиця 5. Відомість аналітичного обліку до субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції"

Дата	Види вирахувань						Списання чистого доходу		Разом	
	ПДВ		Акцизний податок		Інші, передбачені законодавством		Кор. рах.	Сума		
	Кор. рах.	Сума	Кор. рах.	Сума	Кор. рах.	Сума				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
01.01.202Хр.										
...										
31.12.202Хр.										
Разом:	X		X		X		X			

Джерело: розроблено авторами.

дення аудиторської перевірки. В залежності від якості програми обліку, яку використовує клієнт і оцінки системи внутрішнього контролю аудитор обирає стратегію аудиторської перевірки бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції. Незалежно від обраної методики проведення аудиторської перевірки елементи організації і проведення аудиту залишаються незмінними та включають елементи організації та проведення аудиторської перевірки обліку доходів від реалізації готової продукції, як наведено в таблиці 6.

Кожний елемент аудиторської перевірки включає пакет документального забезпечення, за яким оцінюється якість проведеного аудиту. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту Програма аудиторської перевірки є одним із головних документів при плануванні аудиторської перевірки та її проведення. Типових програм аудиту доходів від реалізації готової продукції за формою і змістом не існує. Програма аудиту є завершальним і основним документом підготовчого етапу аудиту. Запропонована нами Програма аудиту з послідовністю визначених аудиторських процедур визначає методичні аспекти аудиторської перевірки, використовується для оцінки якості роботи аудитора і аудиторської фірми (табл. 7).

В Україні відсутні положення про порядок складання робочих документів аудитора, але одним із завдань аудитора є необхідність ведення документації аудиторської перевірки за проведеними аудиторськими процедурами. До складу документацію ауди-

торської перевірки входять робочі документи і підсумкові документи.

Робочі документи складаються аудитором за довільною формою, але відображають професійне судження аудитора щодо методики перевірки за кожною аудиторською процедурою.

Пропонуємо зразки Робочих документів для оформлення результатів виконаних аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту доходу від реалізації готової продукції (табл. 8—16).

Таблиця 6. Елементи організації та проведення аудиторської перевірки обліку доходів від реалізації готової продукції

Елемент аудиторської перевірки	Використання в ході аудиторської перевірки
Договір на проведення аудиторської перевірки	Визначається: - мета перевірки; - завдання перевірки; - терміни проведення перевірки; - вартість аудиторських послуг
Загальний план аудиторської перевірки	Визначає стратегію аудиторської перевірки
Оцінка бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю	Проводиться шляхом тестування бухгалтерів
Аудиторський ризик і суттєвість	Визначається за результатами оцінки умов бізнесу клієнта, оцінки системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю перед початком аудиторської перевірки, може змінюватися в ході проведення перевірки
Програма аудиторської перевірки	Визначає перелік аудиторських процедур
Аудиторські докази	Визначає аудитор до кожної аудиторської процедури
Методи організації перевірки	Суцільний, вибірковий
Методичні прийоми перевірки	Нормативно-правовий, документальний, арифметичний, порівняння, аналітичний
Робочі документи	Форму і зміст визначає аудитор, складаються на здійснені аудиторські процедури
Підсумкові документи	Форму, зміст визначає аудитор, складаються за результатами аналізу виявлених помилок і шахрайств
Узгодження виявлених недоліків з управлінським персоналом	Форма і зміст визначається аудитором
Аудиторський звіт	Складається після проведення аудиту
Акт виконаних робіт	Підписується сторонами після отримання клієнтом Аудиторського звіту

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 7. Програма аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції

№	Перелік аудиторських процедур	Джерела інформації	Методичні прийоми перевірки	Відповідальні	Термін перевірки	Індекс РД
1	2	3	4	5	6	7
1.	Перевірка дотримання вимог законодавчо-нормативної бази при організації бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції	Наказ про облікову політику, Робочий план рахунків, документально забезпечення процесу реалізації ГП	Нормативно правова, документальна			РД-1
2.	Перевірка правильності визначення ціни реалізації готової продукції за її видами	Договори, накази, розпорядження довідки, довідки-розрахунки	Нормативно-правова, документальна, арифметична			РД-2
3.	Перевірка достовірності відображення ціни реалізації в первинних документах у момент визнання доходу від реалізації ГП	Договори, Рахунки – фактури, накладні на відпуск ГП, ТТН	Документальна, зіставлення			РД-3
4.	Перевірка фактично реалізованої ГП відповідно до накладних на відпуск ГП і запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції	Договір, накладна на відпуск ГП, ТТН	Документальна зіставлення, арифметична			РД-4
5.	Перевірка фактично реалізованої ГП відповідно до рахунка - фактури і запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції	Договір, рахунки фактури	Документальна, зіставлення, арифметична			РД-5
6.	Перевірка правильності, повноти накопичення доходу від реалізації готової продукції	Рахунки фактури, ТТН, Субрахунок 701, Журнал 6	Документальна, співставлення			РД-6
7.	Перевірка правильності визначення та відображення витрат, які зменшують суму доходу від реалізації готової продукції	Рахунки – фактури, довідки-розрахунки, дані аналітичного та синтетичного обліку	Документальна, арифметична			РД-7
8.	Перевірка правильності визначення чистого доходу від реалізації готової продукції за звітний період та достовірності відображення в регістрах обліку	Головна книга, журнал 6, Відомість 6.1	Арифметична			РД-8
9.	Перевірка правильності розрахунків з бюджетом за сумами ПДВ, акцизного податку	Рахунок – фактура, довідки розрахунки, рахунки обліку	Нормативно-правова, документальна, арифметична			РД-9
10.	Перевірка інформації про відображення інших операційних доходів на субрахунку 701	НП(С)БО, Наказ про облікову політику Договори, Рахунки обліку	Нормативно-правова, документальна			РД-10
11.	Перевірка правильності і своєчасності розрахунків покупцями за реалізовану ГП	Банківські документи, синтетичний, аналітичний облік розрахунків	Документальна, арифметична			РД-11
12.	Перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку доходів від реалізації готової продукції	Рахунки і регістри синтетичного та аналітичного обліку	Документальна, арифметична			РД-12
13.	Перевірка реалізації готової продукції без укладання договорів на поставку готової продукції	Рахунки-фактури, банківські документи	Документальна, арифметична			РД-13
14.	Перевірка правильності і достовірності відображення доходу від реалізації готової продукції без укладання договорів у синтетичному обліку	Субрахунок 701, Рахунки фактури, виписки банку	Документальна, арифметична			РД-14
15.	Перевірка правильності визначення ПДВ, відображення в обліку, розрахунків з бюджетом за реалізовану ГП без укладання договору	Рахунок-фактура, синтетичний, аналітичний облік	Документальна, арифметична			РД-15
16.	Перевірка правильності визначення суми доходів від реалізації готової продукції за умови попередньої оплати	Платіжні документи, рахунки синтетичного і аналітичного обліку	Документальна, арифметична			РД-16
17.	Перевірка правильності визначення суми доходів від реалізації готової продукції за умови авансу в рахунок оплати готової продукції	Платіжні документи, рахунки синтетичного і аналітичного обліку	Документальна, арифметична			РД-17
18.	Перевірка правильності чистого доходу від реалізації готової продукції на фінансові результати	Оборотна відомість, фінансова звітність	Документальна, арифметична			РД-18
19.	Аналіз виявлених порушень і помилок при проведенні аудиторської перевірки	Робочі документи, інші аудиторські докази	Документальна, арифметична			РД-19

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 8. Робочий документ РД-2. Перевірка правильності визначення ціни реалізації готової продукції за її видами

Договір			Вартість одиниці виміру ГП			Відхилення
Код/шифр	Один. виміру	Вартість один. виміру	Розпорядчий документ	Довідка - розрахунок	Рахунок фактура	
1	2	3	4	5	6	7
Вид готової продукції						
Вид готової продукції						

Примітка: Ціна реалізації найважливіший показник реалізації готової продукції, від якого залежить дохід від реалізації готової продукції та чистий дохід від реалізації готової продукції; показник, який вводить у Програму обліку доходів від реалізації готової продукції, від якого залежить достовірність відображення інформації в синтетичному та аналітичному обліку, реєстрах обліку та фінансовій звітності.

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 9. Робочий документ РД-3. Перевірка достовірності відображення ціни реалізації в первинних документах у момент визнання доходу від реалізації готової продукції

Договір (номер, код) / дата відвантаження	Інформація Рахунка - фактури			Інформація Накладної на відпуск ГП (ТТН)			Відхилення
	К-сть од.вим.	Ціна	Сума	К-сть од.вим.	Ціна	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8
Вид готової продукції							
Вид готової продукції							

Примітка: Отримавши впевненість у достовірності та правильності визначення ціни реалізації готової продукції аудитор перевіряє правильність відображення ціни реалізації в первинних документах, які оформлюються при визнанні доходів від реалізації готової продукції. Отримавши таким чином ще один вид впевненості у достовірності відображення ціни реалізації готової продукції.

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 10. Робочий документ РД-4. Перевірка фактично реалізованої готової продукції відповідно до накладних на відпуск та запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції

Замовник	Договір (код/шифр)	Відповідно до Договору			За даними накладних на відпуск ГП (ТТН)			Відхилення
		К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість замовлення	К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість поставки	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 11. Робочий документ РД-5. Перевірка фактично реалізованої ГП відповідно до рахунка— фактури і запланованої, відповідно до Договору на поставку готової продукції

Замовник	Договір (код/шифр)	Відповідно до Договору			Відповідно до рахунків - фактур			Відхилення
		К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість замовлення	К-сть один. вим.	Ціна реалізації один.	Вартість поставки	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		
Вид готової продукції								
Разом:			X			X		

Примітка: У результаті проведення аудиторських процедур, які оформлені робочими документами РД-5 і РД-6, аудитор отримує достатні аудиторські докази щодо правильності відображення фактично визнаного доходу від реалізації готової продукції у первинних документах, відсутності помилки та, відповідно до обраного методу суцільної чи вибіркової перевірки, рівень впевненості щодо достовірності інформації.

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 12. Робочий документ РД-6. Перевірка правильності, повноти накопичення доходу від реалізації готової продукції

Визнання доходу відповідно до накладної на відпуск ГП, ТНТ		Сума визнаного доходу відповідно до рахунку - фактури		Сума визнаного доходу, яка відображена за кредитом рах.701		Сума визнаного доходу, яка відображена в Журналі 6		Відхилення
Номер /Дата	Сума, грн	Номер / дата	Сума, грн	Дата	Сума, грн	Дата	Сума, Грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Разом:		X		X		X		

Примітка: Мета перевірки, полягає в отриманні впевненості щодо повноти відображення визнаних доходів за кредитом рахунку 701, тобто що всі отримані доходи відображені та помилки відображення інформації (пропущені або навпаки декілька разів відображені одні й ті ж самі суми визнаних доходів) відсутні.

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 13. Робочий документ РД-7. Перевірка правильності визначення та відображення вирахувань, які зменшують суму доходу від реалізації готової продукції

Дата/ Номер рахунку - фактури	Сума визнаного доходу (кредит 701)	Вирахування, які зменшують суму визнаного доходу (дебет 701)						Відхилення
		За даними обліку			За даними аудиту			
		ПДВ	Акцизний податок	Інші	ПДВ	Акцизний податок	Інші	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Разом:								

Примітка: Виконана аудиторська процедура підтверджує записи за дебетом рахунку 701, які відображають вирахування, які зменшують визнані доходи, одночасно перевіряється сума доходу, відповідно до якого виникають ці витрати, а також аудитор отримує впевненість у достовірності визначення дебетового обороту рахунку 701.

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 14. Робочий документ РД-8. Перевірка правильності визначення чистого доходу від реалізації готової продукції за звітний період та достовірності відображення в регістрах обліку

Визначення чистого доходу від реалізації готової продукції							Відхилення
За даними обліку			За даними аудиту				
Журнал 6 (кредитовий оборот)	Відомість 6.1. (дебетовий оборот)	Сума чистого доходу	Журнал 6 (кредитовий оборот)	Відомість 6.1. (дебетовий оборот)	Сума чистого доходу		
1	2	3	4	5	6	7	

Примітка: Виконавши якісно попередні аудиторські процедури, аудитор отримує достатні аудиторські докази правильності визначення основних показників (дохід, суми ПДВ, акцизного податку, інших витрат) для висловлення впевненості у достовірності визначення чистого доходу від реалізації готової продукції, який відображається у Звіті про фінансові результати.

Джерело: розроблено авторами.

Тому аудитору необхідно отримати достатні аудиторські докази для правильності визначення ціни реалізації і отримати впевненість у правильності вводу достовірної інформації для її подальшої обробки.

Після виконання аудиторських процедур, їх аналізу, узгодженості виявлених помилок і порушень з керівництвом клієнта складається аудиторський звіт і підписується Акт виконаних робіт.

Запропонований процес аудиторської перевірки доходів від реалізації готової продукції може бути використаний в практичній діяльності.

ВИСНОВКИ

У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти системи обліку доходів від реалізації готової продукції. Запропоновано практичні рекомендації для визначення основних компонентів обліку доходів від реалізації готової продукції, які необхідно враховувати під час вибору програми автоматизації обліку, а також для ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Для посилення ефективності системи внутрішнього контролю бухгалтерського обліку доходів від реалізації готової продукції в умовах використання інформаційних технологій запропоновані форми документів, для узагальнення інформації, конт-

Таблиця 15. Робочий документ РД-14. Перевірка правильності і достовірності відображення доходу від реалізації готової продукції без укладання договорів у синтетичному обліку

№	Покупець	Рахунок - фактура		Вид ГП	Один. вим.	К-сть	Ціна один. вимір.	Вартість (ціна) готової продукції		
		номер	дата					Рахунок фактура (до сплати)	Банківська виписка (сплачена)	Відображена за кредитом рах.701
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Разом:		X	X	X	X	X	X			

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 16. Робочий документ РД-19. Аналіз виявлених порушень і помилок під час проведення аудиторської перевірки

№	Виявлені помилки, порушення	Аудиторські докази				Оцінка порушення		Примітки
		Індекс РД	Рахунок обліку	Регістр обліку	Фінансова звітність	Од. вимір./ к-сть	Сума, грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Джерело: розроблено авторами.

ролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Також у статті розглянута методика аудиту доходів від реалізації готової продукції в умовах використання клієнтом інформаційних систем обліку, а саме: описано послідовність проведення аудиторських процедур для отримання достатніх аудиторських доказів з метою набуття впевненості щодо правильності, достовірності, повноти формування первинної інформації в автоматизованій програмі обліку. Наведено приклади документального забезпечення проведення аудиторської перевірки.

Результати дослідження можуть бути використані в практичній діяльності суб'єктів господарювання, а також для розробки методики організації систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та проведення аудиторських перевірок доходів від реалізації готової продукції.

Література:

1. Макаренко А.П. Фінансовий облік II: навч.-метод. посібник для студ. ЗДІА спец. 6.030509 "ОіА" ден. та заоч. форм навчання / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста // ЗДІА. — Запоріжжя: ЗДІА, 2014. — 288 с.

2. Меліхова Т.О., Єременко М.Р. Концептуальні основи обліку заробітної плати та аналізу податкового навантаження для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. Економічний вісник Донбасу: наук. журнал. Луганськ, 2012. Вип. 1 (27). С. 150—155.

3. Подмешальська Ю.В., Резніченко Л.О. Удосконалення методики внутрішнього ауди-

ту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві. Агросвіт. 2019. № 4. С. 88—96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88

4. Подмешальська Ю.В., Панченко А.М. Удосконалення організації обліку заробітної плати. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 1. С. 58—63. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.58

5. Подмешальська Ю.В., Бескоста Г.М., Стафійчук К.В. Аудит розрахунків з оплати праці. Ефективна економіка. 2017. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>

References:

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. and Beskosta, H.M. (2014), *Finansovyy oblik II [Financial Accounting II]*, ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

2. Melikhova, T.O. and Yeremenko, M.R. (2012), "Conceptual bases of the accounting of wages and analysis of a tax load for increase of level of financial safety of the enterprise", *Ekonomichnyi visnyk Donbasu*, vol. 1, no. 27, pp. 150—155.

3. Podmeshalska, Yu. and Reznichenko, L. (2019), "Improvement of the method of internal audit of wages as a means of internal control at an enterprise", *Agrosvit*, vol. 4, pp. 88—96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88

4. Podmeshalska, Yu. and Panchenko, A. (2020), "Improving the organization of payroll", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 1, pp. 58—63. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.1.58

5. Podmeshalska, Y.V. Beskosta, H.M. and Stafyichuk, K.V. (2017), "Audit of payroll calculations", *Efektivna ekonomika*, vol.12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5975> (Accessed 04 Dec 2020).

Стаття надійшла до редакції 05.12.2020 р.