

ЛИТЕРАТУРА

1. *Ванкевич В. Е.* Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по его применению. Типовые бухгалтерские записи по основным операциям хозяйственной деятельности / В. Е. Ванкевич, Е. Н. Шибeko, А. Н. Сушкевич. Мн., 2003.
2. Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181) // Главный бухгалтер, 2004, № 6.
3. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (Постановление Минфина Республики Беларусь от 26.12.2003 № 182) // Главный бухгалтер, 2004, № 6.
4. *Михалкевич А. П.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. Мн., 2003.
5. *Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кравченко І. Ю., Ямборко Г. А.* Финансовый облік: Підручник. — К.: Лібра, 2005. — 976 с.
6. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002. — 370 с.
7. *Глушков И. Е.* Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. Москва: «КНОРУС», Новосибирск: «ЭКОР-книга», 2002. — 1200 с.

М. В. Ломонос-Чанкселіані, асистент кафедри аудиту,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

Основним критерієм діяльності підприємства є прибуток (дохід), його розподіл на загальнодержавні потреби і потреби підприємства для самофінансування і розвитку науково-технічного прогресу в умовах ринку. Тому найвідповідальнішою ділянкою контрольно-ревізійної роботи є перевірка доходів і результатів діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Нами досліджено літературні джерела, присвячені даному питанню, та з'ясовано, що організаційні аспекти контролю доходів і результатів діяльності підприємств розглянуті авторами не достатньо. Серед авторів слід назвати Н. С. Вітвицьку, І. Ю. Чумакову та ін. [3], В. М. Мурашко [4], Є. М. Романів та ін. [5].

Метою даної статті є удосконалення організаційно-методичних аспектів контролю доходів і результатів діяльності підприємств.

Серед основних завдань контролю доходів і результатів діяльності слід виділити наступні:

- з'ясувати які саме доходи (за їх напрямками) одержує підприємство;
- визначити адекватність відображення одержаних доходів в обліку;

- перевірити правильність формування доходів від операційної діяльності;
- перевірити правильність формування доходів від іншої операційної діяльності;
- перевірити правильність формування доходів від надзвичайної діяльності;
- перевірка фінансового результату за видами діяльності, реальності формування кінцевого результату діяльності;
- перевірити законність віднесення на фінансові результати штрафів, пені, неустойки тощо.
- встановити правильність заповнення відповідних показників (доходи, збитки) в фінансовій звітності.

Перевірка доходів і результатів діяльності підприємства потребує застосування певних методичних прийомів контролю та методів дослідження облікової інформації, визначення доходів і результатів, їх зіставлення з витратами та обґрунтування доходів на підставі розрахунково-економічних розрахунків.

Основним джерелом інформації, яким керуються ревізори в процесі контролю є П(С)БО І5 «Дохід» [2]. В ньому викладено загальні підходи до визнання доходів, їх обліку і розкриття у фінансовій звітності.

Для визначення прибутків (збитків) звітний період передбачено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [1], яким має керуватись ревизор, здійснюючи перевірку достовірності звітної інформації. Але при цьому слід враховувати, що норми даного положення стосуються звітів підприємств усіх форм власності, крім банків і бюджетних установ.

У першу чергу необхідно під час ревізії вивчити об'єкти діяльності, які формують доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та надзвичайні доходи. Контролю підлягають: доходи від реалізації, інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші доходи, надзвичайні доходи та фінансові результати. Спочатку перевіряють правильність визначення прибутку (збитку) за даними «Звіту про фінансові результати». У зв'язку з цим обґрунтовують достовірність статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)», де відображається загальний дохід (виручка) від її реалізації (без врахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з їх продажу).

Таким чином, при перевірці операцій з обліку доходів від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) контролери з'ясовують:

— наявність наказу про облікову політику підприємства із зазначенням умов визнання доходів від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг);

— правильність визначення і законність відображення фактичного доходу від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) на рахунках бухгалтерського обліку (рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності»);

— правильність відображення даних про угоди, які здійснюються на бартерній основі. При цьому необхідно встановити, чи немає випадків нерівномірного відображення цих операцій, минаючи рахунок «Доходи

від реалізації» і чи правильно визначений фінансовий результат від реалізації продукції (робіт, послуг) за бартерною угодою;

— правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку по рахунках доходів і витрат від основної діяльності (рахунки 701, 702, 703, 704, 901, 902, 903).

На наш погляд, в ході проведення перевірки повинно бути підтверджено, що:

- операції з реалізації належним чином санкціоновані;
- на рахунках бухгалтерського обліку відображені всі реально здійснені угоди з продажу;
- реалізація своєчасно відображена на відповідних рахунках обліку;
- вартісна оцінка операцій з продажу правильно визначена;
- суми продажу правильно класифіковані;
- суми дебіторської заборгованості по розрахунках за поставку продукції (робіт, послуг) правильно відображені на відповідних рахунках (рахунок 361).

Далі перевіряють записи на рахунку 71 «Інші операційний дохід», де підприємство повинно відображати інші доходи окрім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Ретельно простежують повноту відображення на цьому рахунку доходів від:

- реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- операційної оренди активів;
- одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів;
- списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;
- відшкодування раніше списаних активів;
- суми одержаних грантів та субсидій;
- інші доходи від операційної діяльності.

Застосовуючи методи порівняння, арифметичної, нормативної і візуальної перевірки, ревізор визначає відповідність і правильність відображення даних про інші операційні доходи у формі 2 і Книзі головних рахунків за кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Перевірці підлягають також доходи від участі в капіталі (рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»). Дані субрахунків рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» під час ревізії зіставляють з даними аналітичного обліку доходів від участі в капіталі, який ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Далі перевіряють облік фінансових доходів за об'єктами інвестування і зіставляють дані аналітичного обліку з записами на субрахунках до рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

В процесі контролю з'ясовують: які доходи, не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю, виникають в процесі звичайної діяльності підприємства і чи ведеться їх облік на рахунку 74 «Інші доходи». Обов'язковій перевірці на відповідність підлягають записи в Книзі головних рахунків і в журналі № 6 за кредитом рахунка 74. Головна ме-

та — оцінити правильність ведення синтетичного і аналітичного обліку на цих рахунках та віднесення сум доходів від іншої звичайної діяльності на фінансові результати наприкінці кожного місяця (методи нормативної перевірки, порівняння, арифметичних розрахунків).

Особливу увагу необхідно приділити також перевірці надзвичайних доходів.

Перевірку проводять, виходячи з того, що до надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно (стихійне лихо, пожежа тощо).

Особливість перевірки полягає в тому, що водночас з визначенням доходів від надзвичайної діяльності, ретельно аналізують збитки від надзвичайних подій. При цьому перевіряють документальне обґрунтування збитків, тобто визнані суми збитків за розрахунками та актами.

Перш за все потрібно перевірити правильність визначення сальдо за рахунком 75 «Надзвичайні доходи», у кредиті якого відображаються визнані суми відшкодування втрат від надзвичайних подій, а у дебеті — списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (тобто рахунок 75 закривається рахунком 79).

Далі необхідно проаналізувати записи на субрахунках 751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій», де відображається відшкодування втрат від надзвичайних подій та витрат на їх попередження, і 752 «Інші надзвичайні доходи», де відображається дохід від інших подій чи операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій.

Застосовуючи методи обстеження та нормативного візуального контролю, ревізор перевіряє акти, що засвідчують факти здійснення надзвичайних подій та підписані керівником ревізованого підприємства й незацікавленими особами, спеціалістами. Джерелами інформації є: висновки експертів про можливість відновлення зіпсованого майна, рішення суду про встановлення винних осіб та відшкодування збитків, платіжні доручення на суми відшкодування збитків тощо.

Перевіряється повнота і законність відображення операцій за балансовим рахунком 79 «Фінансові результати». За записами в кредиті цього рахунка перевіряють правильність відображення сум в порядку закриття рахунків обліку доходів, а в дебеті — правильність відображення сум в порядку закриття рахунків обліку витрат і належної суми нарахованого податку на прибуток. При цьому ретельно перевіряють записи на субрахунках до рахунка 79 «Фінансові результати»: 791 «Результати основної діяльності»; 792 «Результати фінансових операцій»; 793 «Результат іншої звичайної діяльності»; 794 «Результат надзвичайних подій».

Перевірка правильності і обґрунтованості відображення фінансових результатів від операційної діяльності здійснюється за допомогою таких методів: аналізу кореспонденції рахунків у журналі № 6 і сум за кредитом (дебетом) субрахунку 791 «Результати основної діяльності» з даними змісту первинних документів, на підставі яких вони складені (тобто дебет субрахунку 791 з рахунками 90, 92, 93,

94, 704, а кредит — з рахунками 70, 71); арифметичних підрахунків підсумкових даних Головної книги, журналу № 6 та розділу II до нього; візуальної і формальної перевірки наявності і достовірності первинних документів та зустрічної їхньої перевірки при підозрі на недостовірність.

Процес ревізії фінансових результатів від надзвичайних подій передбачає перевірку за такими основними напрямками:

1. Перевірка наявності відповідних документів та правильності детального оформлення наслідків надзвичайних подій;

2. Перевірка правильності обліку та відображення доходів від надзвичайних подій;

3. Перевірка правильності обліку та відображення надзвичайних витрат.

Відшкодування збитків можливе за рахунок надходження коштів з державного та місцевих бюджетів, або від страхових компаній. Операції надходження коштів повинні бути оформлені на підприємстві у встановленому порядку відповідними касовими та банківськими документами. Тому обов'язково необхідно встановити наявність документального оформлення наслідків надзвичайних подій та ретельно вивчити їх зміст.

Правильність формування фінансового результату перевіряють за записами на рахунках бухгалтерського обліку — 75 «Надзвичайні доходи» 99 «Надзвичайні витрати».

Здійснюючи контроль за списанням доходів і витрат від надзвичайних подій, аналізують записи за дебетом субрахунків 751, 752 (журнали 5, 5А, 6), 794 (журнал 6), 991, 992, 993 (журнали 5, 5А), а за кредитом — записи за рахунками 98, 99.

При перевірці цих фінансових результатів необхідно враховувати відповідну суму податку на прибуток. Для цього з'ясовується, чи дотримується нормативна база, що регламентує відрахування податку на прибуток, а також чи правильно визначається його сума, що відображена в обліку. При цьому суми витрат, які віднесені на фінансові результати, зменшуються на суму податку на прибуток. Після перевірки правильності відображених операцій на відповідних субрахунках рахунка 79 «Фінансові результати» в кінці року перевіряють також правильність перенесення на цей рахунок сальдо субрахунків рахунка 98 «Податки на прибуток».

Отже, контроль доходів і результатів діяльності являється важливою ділянкою ведення бухгалтерського обліку на досліджуваних підприємствах. Від організації та повноти проведення перевірок залежить уникнення можливих порушень і зловживань, які можуть негативно вплинути на фінансовий стан підприємства. А це дає також змогу керівництву господарюючого суб'єкта приймати оперативні управлінські рішення для забезпечення законності, раціональності та дотримання фінансової дисципліни в процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать підприємству.

ЛІТЕРАТУРА

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.
3. Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Н. С. Вігвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Фенченко. — К.: КНЕУ, 2003. — 408 с.
4. *Мурашко В. М., Сторожук Т. М., Мурашко О. В.* Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник / За заг. ред. П. В. Мельника. — Київ: ЦУЛ, 2003. — 311 с.
5. Контроль і ревізія. Навчальний посібник. Нормативно-практичні матеріали. — 2-е вид., перероб. і доп. — Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+») Інституту післядипломної освіти), Інтелект-Захід, 2002. — 320 с.

Н. П. Лопата, асистент кафедри аудиту,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У СТРУКТУРІ УПРАВЛІННЯ МАЛИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Сучасні умови ведення бізнесу спряжені зі значною кількістю факторів, які носять стохастичний характер та мають значну динаміку коливань. Як свідчить досвід, навіть складові прямих виробничих витрат (вартість сировини, енергоносіїв, рівень заробітної плати), що за своєю сутністю мають умовно постійний характер в короткостроковій та середньостроковій перспективі, зазнають значних коливань, які практично є не прогнозованими. Така тенденція характерна не лише для національної економіки. Світові ринки майже щоденно фіксують нові рекорди порогових цін на сировину та енергоносії. Розвиток національних та світової економік свідчать скоріше про можливість настання різного роду кризових ситуацій, ніж про стабільний їх розвиток.

За таких умов принципової ваги набувають здібності менеджерів різного рівня для прийняття зважених та раціональних рішень, які мають на меті ефективне використання виробничої потужності та мінімізацію можливих втрат в умовах агресивного зовнішнього середовища. Однак, слід зазначити, що такі рішення мають бути не лише зваженими, але й оперативними. Тому нині одним з найважливіших показників і передумов успішного ведення бізнесу є використання сучасних інформаційних технологій. Їх застосування надає нові можливості для розвитку і оптимізації бізнес-процесів, підвищує якість управління бізнесом. Нещодавні дослідження західних спеціалістів показали високий рейтинг таких професій-