

Експертна оцінка з орієнтованої вартості досягнення завдань стосовно розвитку сектора ЕТП в Україні показує, що вони практично не вимагають додаткових бюджетних асигнувань, оскільки досягнення цілей та завдань розвитку сектору ЕТП є органічною складовою реалізації задекларованих відповідними програмами, концепціями, стратегіями національних екологічної, промислової, інноваційно-інвестиційної політик, тобто позиціонується на загальнодержавному рівні, а відповідальними виконавцями визначаються відповідні міністерства та відомства України у межах їх повноважень та обсягів фінансування.

Висновки

На завершення зазначу, що активні кроки уряду щодо розбудови ринку екологічних товарів як складника національної економіки та міжнародного ринку екопродукції, будучи спрямовані на активізацію внутрішніх та зовнішніх інвестиційних джерел, зростання зайнятості, збільшення номенклатури та зменшення вартості екопродукції та послуг тощо, позитивно позначаються на становищі реального сектору економіки і якості навколишнього природного середовища, а отже, матимуть підтримку в суспільстві. Цьому сприятиме також і безпосередня участь представників громадських організацій в розробленні «Концепції державної політики розвитку «зеленої» економіки до 2020 року».

Список використаних джерел

1. ICEDD for Eurostat Draft Compilation Guide on Environmental Sector. Version 3 // OECD, 2007. [Electronic Source] Mode of access: http://forum.europa.eu.int/Public/irc/dsis/envirmeet/library?l=/meetings_planning/version-for_commentsxls/_EN_1.0_&a=d.
2. Ernst & Young Comparative Advantage and Green Business // Ernst & Young, 2008 [Electronic Source] Mode of access: <http://www.bis.gov.uk/files/file46793.pdf>
3. ICEDD for Eurostat Data Collection Handbook on Environmental Goods and Services. Final Draft // OECD, 2009. [Electronic Source] Mode of access: http://unstats.un.org/unsd/envaccounting/londongroup/meeting14/LG14_Bk6a.pdf
4. В НДЕІ у 2013 році розпочато виконання комплексної НДР на тему: «Розроблення Концепції державної політики розвитку «зеленої» економіки» / Режим доступу: http://ndei.me.gov.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=145:2013-04-16-16-09-06&catid=57:-qq-&Itemid=67.
5. Мусіна Л.А. Ресурсоефективне виробництво та еко-інновації як рушії «зеленої» трансформації // «Зелена» економіка – шлях до сталого розвитку: зб. матеріалів / Упоряд. О.С. Чмир. – К.: Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, 2013. – С. 25.
6. ECOSMART 2012: потенціал розвитку українського ринку чистих технологій складає більше 40 мільярдів доларів / Режим доступу: <http://ecoclubua.com/2012/05/ecosmart-2012-potential/>

УДК 657.44

Т.А. БУРОВА,

д.е.н., професор, Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського

Аудит доходів за видами діяльності підприємства

У статті проведено дослідження основних завдань, об'єктів аудиту доходів за видами діяльності суб'єкта господарювання. В процесі дослідження з'ясовано, що становлення ринкових відносин в Україні потребує вдосконалення організації і методики аудиту доходів за видами діяльності виходячи з його організаційно-технологічних особливостей. Розроблені окремі моделі робочих документів аудитора, алгоритм перевірки бази розрахунку податкових зобов'язань з ПДВ. Запропонована послідовність етапів перевірки доходів за видами діяльності суб'єктів господарювання.

Ключові слова: аудит доходів, послідовність, алгоритм, робочий документ, види діяльності, підприємство.

В статье проведено исследование основных задач, объектов аудита доходов по видам деятельности предприятия. В процессе исследования установлено, что становление рыночных отношений в Украине требует совершенствования организации и методики аудита доходов по видам деятельности исходя из его организацион-

но-технологических особенностей. Разработаны отдельные модели рабочих документов аудитора, алгоритм проверки базы расчета налоговых обязательств по НДС, предложена последовательность этапов проверки доходов по видам деятельности субъектов хозяйствования.

Ключевые слова: аудит доходов, последовательность, алгоритм, рабочий документ, виды деятельности, предприятие.

The article studied the main tasks audited income by the entity. The study found that the development of market relations in Ukraine needs to improve the organization and methodology of auditing revenue by activity, based on its organizational and technological features. Developed separate models working papers of the auditor, the algorithm checks the base calculation VAT liabilities. The sequence of stages verify income by business entities.

Keywords: audit proceeds, sequence, algorithm, working paper, activities, company.

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Постановка проблеми. Своєчасне прийняття ефективних управлінських рішень керівництвом підприємств можливе на основі достовірних показників обсягу виробництва і реалізації продукції, ціни та доходів за видами діяльності суб'єкта господарювання, фінансових результатів, що знаходиться у відповідному взаємозв'язку. Досвід вітчизняних підприємств та зарубіжних компаній показує, що важливою складовою ефективною системи управління є застосування зовнішнього і внутрішнього аудиту. Отже, 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. Метою аудиту доходів підприємства є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності їх відображення в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів за видами діяльності згідно діючих законодавчо-нормативних документів України.

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

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанням організації і методики аудиту доходів приділялася значна увага таких відомих вчених економістів, як Ф.Ф. Бутинець, В.Ф. Голов, Г.М. Давидова, М.В. Кужельний, М.В. Мельник, В.Я. Савченко, В.О. Шевчук, Л.М. Янчева, та багато інших. Але окремі праці вчених містять вузький перелік інформаційних джерел, не повний перелік процедур і не висвітлюють аудиторські дії та результативні робочі документи для підтвердження показників звітності [1, 2].

Мета статті – дослідження основних завдань та науково обґрунтованої послідовності аудиту доходів за видами діяльності підприємства в умовах мінливості внутрішнього і зовнішнього середовища, які особливо актуальні в кризовий період.

Виклад основного матеріалу. Загальна проблема аудиту доходів полягає в недосконалому науково обґрунтованих дієвих методик аудиторських перевірок за видами

діяльності підприємств. Предметом аудиту обліково-аналітичного відображення доходів і результатів діяльності є господарські процеси, що безпосередньо пов'язані з розрахунком обсягів реалізації продукції і фінансових результатів, а також зв'язки з контрагентами підприємства.

До основних завдань аудиту операцій з обліку доходів підприємств можна віднести: перевірка доходів в розрізі класифікаційних груп згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку; дотримання умов визнання та вартісної оцінки доходів за видами економічної діяльності; перевірка законності та правильності відображення показників доходів в фінансовій, податковій та інших видах звітності.

Згідно з власним досвідом проведення перевірок і плідних напрацювань інших економістів, інформаційними джерелами отримання аудиторських доказів аудиту доходів за видами діяльності підприємств визначено: 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 регістри (Журнали З, Б, 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, податкової інспекції та інші; накази, розпорядження підприємства. Виходячи з предмету і завдань обліку доходів за видами діяльності підприємств необхідно сформувати об'єкти аудиту (табл. 1).

У зв'язку з тим що аудиторська перевірка – це творчий процес аудитора, виходячи із його професіоналізму, організаційно-технологічних особливостей підприємства можлива різна послідовність аудиту.

Ми рекомендуємо таку послідовність аудиту операцій з обліку доходів за видами діяльності підприємств.

1. Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів і договорів з покупцями та замовниками. Аудитор перевіряє наявність первинних документів, їх оформлення, звертаючи увагу на грамотність виправлення помилкових записів (коректурний метод, «червоне сторно»,

Таблиця 1. Об'єкти аудиту з обліку доходів діяльності підприємства

Зміст облікової політики згідно з наказом підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • первинні і зведені документів з обліку доходів; • список осіб, які мають право підписувати документи; • наявність графіку документообігу; • склад доходів за видами діяльності підприємства; • методи оцінки доходів; • робочий План рахунків щодо обліку доходів
Операції з обліку доходів	<ul style="list-style-type: none"> • дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); • податкові зобов'язання з податку на додану вартість; • інші вирахування з доходів; • чистий дохід від реалізації продукції; • інші доходи від операційної діяльності; • дохід від участі в капіталі; • інші фінансові доходи; • інші доходи
Записи в облікових регістрах, звітності	
Акти перевірки ведення обліку доходів на підприємстві	

Таблиця 2. Модель робочого документа щодо зіставлення даних первинних документів з даними синтетичного обліку з покупцями та замовниками

№ п/п	Найменування (контрагента, документа, номер, дата)	Дані первинних документів	Згідно з даними синтетичного обліку (Кт рах. 70, 71 та ін.)	Відхилення, + / -
1				
2				

Таблиця 3. Класифікація доходів і витрат згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

Доходи	Витрати
Доходи від реалізації продукції (рах. 70)	Собівартість реалізації продукції (рах. 90) Загальновиробничі витрати (рах. 91) Адміністративні витрати (рах. 92) Витрати на збут (рах. 93)
Інший операційний дохід (рах. 71)	Інші витрати операційної діяльності (рах. 94)
Дохід від участі в капіталі (рах. 72)	Витрати від участі в капіталі (рах. 96)
Інші фінансові доходи (рах. 73)	Фінансові витрати (рах. 95)
Інші доходи (рах. 74–76)	Інші витрати (рах. 97–99)

додаткових записів), а також порівнює дані первинних і зведених документів з обліковими регістрами (табл. 2).

2. Перевірка правильності класифікації, оцінки доходів та умов їх визнання за видами діяльності. Увага аудиторів при проведенні такої перевірки концентрується на умовах визнання доходів звітного періоду та класифікації доходів за видами діяльності згідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [3]. Необхідно уточнити: чи додержується суб'єкт господарювання діючих вимог П(С)БО 15 «Дохід» і 16 «Витрати» щодо порядку класифікації здійснених витрат і одержаних доходів (табл. 3).

Варто звернути увагу на надходження, що не визнаються доходами: непрямі податки та обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів; надходження за договорами комісії, доручення та інші на користь комітента; суми попередньої оплати продукції, товарів, послуг; суми авансу в рахунок оплати продукції, товарів, послуг; надходження від первинного розміщення цінних паперів тощо.

3. Аудит повноти відображення доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (рахунки 701–704). Повинно бути підтверджено, що операції належним чином санкціоновані; на рахунках бухгалтерського обліку відображені всі здійснені угоди з продажу; записи в облікових регістрах відображені своєчасно; вартісна оцінка операцій здійснена правильно. Для цього необхідно порівняти 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 необхідно перевірити застосування валютних курсів та їх відповідність офіційному курсу НБУ. При цьому аудитор розробляє моделі необхідних робочих документів.

При перевірці бухгалтерського обліку операцій із реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) перевіряється правильність та своєчасність нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість (ПДВ) та акцизного збору і звертати увагу на операції, які є об'єктом оподаткування. Одним

зі складних методичних прийомів перевірки є розрахунок бази для визначення податкових зобов'язань з ПДВ. Це визначено тим, що момент виникнення доходу (за фактом відвантаження) від реалізації продукції не співпадає з базою оподаткування ПДВ (перша подія: або відвантаження продукції або оплата). Нами розроблено алгоритм перевірки нарахування податкових зобов'язань з ПДВ, який успішно випробуваний на десятках підприємств Миколаївської області. При умовах виконання вимог Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку (всі операції по реалізації продукції записані по Дт рахунку 36 та Кт рахунків класу 7) для визначення бази оподаткування з ПДВ доцільно використовувати формулу:

$$B_o = D_{об за рах 36} - K_{п/с за рах 36} + K_{к/с за рах 36}, \quad (1)$$

де B_o – база оподаткування; $D_{об за рах 36}$ – дебетовий оборот за рахунком 36 за звітний період; $K_{п/с за рах 36}$ – кредитове сальдо на початок звітного періоду за рахунком 36; $K_{к/с за рах 36}$ – кредитове сальдо на кінець звітного періоду за рахунком 36.

Однією з переваг даного алгоритму є те, що розрахунок бази оподаткування можна скласти за місяць, квартал, рік в цілому по всім покупцям і замовникам, а також без ускладнень ввести в комп'ютерну програму забезпечення як обліку так і аудиту. Позитивний ефект від перевірки повноти нарахування ПДВ дає складання моделі робочого документа аудитора звірки даних (табл. 4).

4. Перевірка операцій з обліку доходів від іншої операційної діяльності (рахунки 710–718). 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.

5. Аудит доходів від фінансових операцій (рахунки 721–733) включає в себе перевірку доходів від інвестицій в

Таблиця 4. Модель робочого документа звірки даних з податкового зобов'язання з ПДВ (Кт рах. 641)

Місяць	Декларація з ПДВ	Реєстр вида-них податко-вих накладних	Головна книга (Кт 641)	Дані податко-вих накладних	Дані перевірки	Відхилення, +/- (гр. 2 – гр. 6)
1	2	3	4	5	6	7
01						
02						
...						
12						
Всього за рік						

Таблиця 5. Модель робочого документа звірки даних синтетичного обліку інших доходів з даними фінансової звітності

№ п/п	Види доходів	Дані фінансової звітності (ф. 2)	Дані синтетичного обліку	Відхилення, +/-
1	2	3	4	5
1				

асоційовані підприємства, доходів від спільної діяльності, доходів від інвестицій в дочірні підприємства, доходів від дивідендів і відсотків, які одержуються підприємством.

Одним зі 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 [4]. Мета такої перевірки полягає у встановленні правильності оформлення зазначених договорів, для того щоб підприємство знижувало ризики доведення дійсності проведених операцій.

6. При перевірці правильності відображення доходів від інвестиційної діяльності та інших доходів (рахунки 741–746) 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. Перевірку повноти та своєчасності відображення в обліку доходів за фінансовими інвестиціями необхідно проводити за окремими її видами (акціями, облігаціями тощо), емітентами та методами участі в капіталі. При аудиті достовірності інформації доходів за видами діяльності підприємства у фінансовій звітності необхідно дані синтетичного обліку доходів звірити з даними фінансової звітності (табл. 5).

При наявності відхилень між даними синтетичного обліку доходів і фінансової звітності, аудитор повинен з'ясувати

причини таких відхилень та надати рекомендації з виправлення встановлених помилок. Виявлені факти відхилень обліку доходів за видами діяльності суб'єкта господарювання, недотримання законодавства реєструються в робочих документах аудитора, а потім узагальнюються у аудиторських звіті та висновку.

Висновки

У процесі дослідження з'ясовано, що становлення ринкових відносин в Україні потребує вдосконалення організації і методики аудиту доходів за видами діяльності підприємства, виходячи з його організаційно-технологічних особливостей. Розроблено об'єкти аудиту, окремі моделі робочих документів аудитора, алгоритм перевірки бази визначення податкових зобов'язань по ПДВ запропоновано послідовність етапів перевірки доходів за видами діяльності суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел

1. Аудит / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.: за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
2. Аудит / Л.М. Янчева, З.О. Макеєва, А.О. Баранова та ін. – К.: Знання, 2009. – 335 с.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України №290 від 29.11.99 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755-VI. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>