

ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ
Факультет обліку та фінансів

Лемішко Марина Геннадіївна

УДК 657

МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ
СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА
за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Автореферат
дипломної роботи на здобуття
ступеня вищої освіти магістр обліку і оподаткування

Полтава 2018

Дипломною роботою є рукопис.

Робота виконана в Полтавській державній аграрній академії на кафедрі бухгалтерського обліку

*Науковий керівник **Остапенко Тетяна Миколаївна,**
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри
Полтавська державна аграрна академія*

*Рецензент **Красота Олена Григорівна,**
кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри
організації обліку і аудиту
Полтавська державна аграрна академія*

*Захист відбудеться «___» грудня 2018 р. о __9³⁰__ годині на засіданні
екзаменаційної комісії у ПДАА за адресою: 36003, м. Полтава, вул. Сковороди,
1/3, навчальний корпус 4, аудиторія 434.*

*Відповідальний за
нормо-контроль*

О. В. Лега

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Протягом останніх років в Україні відбувалися процеси активізації діяльності у сфері підприємництва. Формування активного ділового середовища сприяло розвитку малого бізнесу. Для вдосконалення управління на мікрорівні і підвищення конкурентоспроможності малого бізнесу важливе значення має якість інформації, що необхідна для прийняття раціональних управлінських рішень. Саме бухгалтерський облік як важливий елемент економічної системи забезпечує інформаційні потреби управління підприємством. Зміни підходів до ведення бізнесу, збільшення потреб управління в інформації та постійні трансформації, що відбуваються у нормативно-правовому регулюванні бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів підприємництва, вимагають перегляду підходів до організації їх обліку. Формування доходів та витрат на малих підприємствах та контроль за їх здійсненням має вагоме значення в умовах ринкових відносин. З прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років істотно змінився порядок ведення обліку, відбувається його приближення до міжнародних стандартів.

На сьогодні, кожне підприємство, на перше місце ставить саме результат своєї діяльності – прибуток чи збиток. Лише за даними фінансового обліку можливо достовірно оцінити результат діяльності підприємства. Саме від повноти та достовірності отриманої керівництвом інформації залежить прийняття їх рішень. Тому керівництво підприємства висуває жорсткі вимоги щодо якості організації та ведення доходів, витрат та фінансових результатів, що впливають на їх зміни. Облік витрат і доходів підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку із удосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології й організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати та доходи підприємства.

Питанням фінансового обліку та аудиту доходів і витрат підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики. Проте ці питання настільки широкі, що були й залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. Питання, пов'язані з проблемами обліку витрат і доходів на малих підприємствах та перспективами їх вирішення в Україні, знайшли певне відображення у роботах І. О. Селіверстова, О. П. Скирпана, М. М. Гарника, В. А. Дерія, Т. Г. Рзаєва, Н. Л. Правдюк, Т. Г. Камінської, С. Михалевич, В. Московського, Т. Сльозко та інших вітчизняних учених-економістів. Вітчизняні дослідники, зокрема М. Я. Дем'яненко, В. Г. Лінник, П. Т. Саблук, Г. Г. Кірейцев та інші.

Наукою та практикою пореформеного періоду визначено ряд причин невідповідності обліку реаліям економічного життя: нерозвиненість ринкових відносин, особливо для аграрного сектору економіки; відсутність координованого управління розвитком обліку; суперечливе облікове законодавство, відсутність теоретичних розробок, ігнорування традиційного досвіду ведення обліку. Особливо актуальною є проблема визначення та обліку

витрат та доходів.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дипломна робота виконана в межах програми науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку за темою «Удосконалення системи облікового забезпечення підприємств аграрного сектору економіки».

Мета та завдання для дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження методологічних положень з обліку та аудиту доходів та витрат на підприємствах малого бізнесу, а також розробка практичних рекомендацій по удосконаленню організації їх обліку, обґрунтування шляхів підвищення ефективності виробництва.

Окреслена мета дає можливість визначити завдання представленої дипломної роботи: ознайомитися з класифікацією доходів і витрат та розкриття їх значення для організації обліку; дослідити нормативно-правове забезпечення обліку доходів і витрат; провести аналіз фінансово-економічного стану досліджуваного підприємства, дослідити його облікову політику; дослідити особливості відображення в первинному, синтетичному та аналітичному обліку доходів та витрат суб'єктів малого підприємництва; розглянути порядок розкриття інформації щодо доходів та витрат у звітності підприємства; дослідити порядок проведення аудиторської перевірки доходів та витрат на підприємствах малого бізнесу.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних, методологічних аспектів обліку та аудиту доходів та витрат суб'єкта малого підприємництва.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу доходів та витрат приватного підприємства «Оцінювач» міста Полтава.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є використання загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. У ході дослідження використано методи: індукції та дедукції – для накопичення й узагальнення інформації з бухгалтерського обліку доходів і витрат; статистичне спостереження та економічний аналіз – для оцінки фактичного стану об'єкта дослідження; історичний та логічний – забезпечили вивчення розвитку бухгалтерського обліку доходів і витрат; бібліографічний аналіз дав змогу виявити найактуальніші питання бухгалтерського обліку та аудиту доходів і витрат у дослідженнях вітчизняних авторів; порівняльно-правовий метод використано для встановлення рівня розвиненості вітчизняного та міжнародного законодавства у сфері регулювання обліку та аудиту доходів і витрат суб'єктів малого підприємництва.

Інформаційною базою дослідження є наукові джерела (монографії, наукові статті, доповіді вітчизняних вчених з проблем розвитку бухгалтерського обліку); офіційні документи (нормативні документи України з питань ведення бухгалтерського обліку, матеріали органів законодавчої та виконавчої влади); статистичні дані; довідкові та інформаційні видання професійних бухгалтерських організацій, електронні джерела.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні, розробці та впровадженні рекомендацій щодо вирішення

комплексу питань бухгалтерського обліку доходів та витрат на підприємствах малого бізнесу. Основні положення наукової новизни полягають в:

- досліджено, проаналізовано та узагальнено підходи до визначення сутності та класифікації доходів та витрат підприємства;
- узагальнено основні положення щодо вітчизняної та міжнародної практики обліку доходів та витрат;
- за результатами проведеного дослідження, виявлено необхідність створення наказу про облікову політику;
- отримали подальшого розвитку питання документального оформлення операцій в обліку доходів та витрат на підприємстві (пропонується впровадити графік документообігу);
- проаналізовано чинну методику обліку доходів та витрат суб'єкта малого підприємництва і визначено можливі шляхи її вдосконалення;
- визначено підходи до організації обліку доходів та витрат в умовах застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій шляхом використання запропонованих моделей руху інформації та спрощення техніки її обробки.

Практичне значення одержаних результатів полягає розроблені в ній рекомендації та пропозиції спрямовані на вдосконалення методики обліку і аудиту доходів та витрат і можуть бути впроваджені в господарську діяльність приватного підприємства «Оцінювач» м. Полтава.

Особистий внесок здобувача. Магістерська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Підсумки наукового дослідження доповідались, обговорювались автором й одержали схвалення на засіданні кафедри бухгалтерського обліку Полтавської державної аграрної академії, науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та переддипломних фахових практик по напрямках підготовки (спеціальностями) «Сучасний стан і перспектива вдосконалення практичної підготовки студентів економічного профілю», міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством», всеукраїнській науково-практичній конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки».

Публікації. За результатами дослідження опубліковано три наукові публікації загальним обсягом 0,37 ум. др. арк.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається з вступу, чотирьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 76 найменувань, містить 28 таблиць, 8 рисунків, 20 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 102 сторінках друкованого тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, відображено мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову

новизну та практичне значення, наведено дані про апробацію одержаних результатів.

У першому розділі «Теоретико-методичні основи обліку доходів та витрат суб'єктів малого підприємництва» здійснено теоретичне обґрунтування економічної сутності поняття «мале підприємство», «доходи», «витрати».

Мале підприємництво - особливий підвид підприємництва, що полягає у створенні і практичній реалізації нового економічного процесу або здійсненні особливого внеску у вже існуючий економічний процес, пов'язаний із підприємницькою діяльністю громадян – фізичних осіб та з функціонуванням малих підприємницьких структур різних форм власності та організаційно-правових форм з метою отримання прибутку за умови особистої зацікавленості суб'єкта підприємництва в ній і необхідності задоволення при цьому певних потреб суспільства.

Суб'єктами малого підприємництва відповідно до Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 р. № 2063-III вважаються фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку, та як суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн. гривень.

Для цілей Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)» підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація підприємств для цілей Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)»

Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:		
до 350 тис. євро	до 700 тис. євро	до 10 осіб
Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік відповідають щонайменше двом з таких критеріїв		
до 4 млн. євро	до 8 млн. євро	до 50 осіб
Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік відповідають щонайменше двом з таких критеріїв		
до 20 млн. євро	до 40 млн. євро	до 250 осіб
Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:		
понад 20 млн. євро	понад 40 млн. євро	понад 250 осіб

Метою діяльності будь-якого підприємства, в т.ч. ПП «Оцінювач» є отримання прибутку, що в свою чергу супроводжується обліком доходів та витрат.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності викладені у П(С)БО 15 «Дохід». Відповідно до його положень доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників (власників)).

Розгляд поняття «дохід підприємства» за різними науковими джерелами дає змогу визначити наступні основні його характеристики: дохід підприємства являє собою один із видів фінансових результатів його господарської діяльності за певний період; цей фінансовий результат характеризує надходження економічних вигод; економічні вигоди, що формують дохід підприємства, визначаються їх обсягом у грошовій формі.

У П(С)БО 16 «Витрати» категорія «витрати» визначається наступним чином: «Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками).

На основі проведеного дослідження, витрати можна розглядати з двох позицій: 1) це витрачена на що-небудь сума, 2) вартісна оцінка використовуваних у процесів виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат.

Доходи і витрати окремого підприємства є досить різноманітними, адже забезпечують використання ним усіх факторів виробництва. Тому велике значення при організації обліку та аудиту доходів і витрат має науково обґрунтована їх класифікація.

В економічній літературі можна виділити різні підходи щодо класифікації витрат за певними ознаками. В бухгалтерському обліку виділяють наступну класифікацію витрат (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознака	Види
За економічним змістом (елементами витрат)	матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.
По відношенню до виробничого процесу	основні; накладні.
За способами включення до собівартості	прямі; непрямі.
За відношенням до звітного періоду	витрати поточного періоду; витрати минулого періоду; витрати майбутнього періоду.
За центрами відповідальності	витрати виробництва; витрати цеху; витрати дільниці; витрати функціональних служб.
За способом відображення в звітності.	спожиті (витрати звітного періоду); неспожиті (витрати майбутніх періодів).
За ступенем залежності від обсягів діяльності	змінні; постійні.
За складом витрати	однорічними; комплексними.

Доходи підприємства як витрати залежно від виду діяльності поділяються на доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Класифікація доходів за ознаками міститься як у відповідних нормативних актах НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Дохід», так і в працях сучасних науковців. Їх узагальнення представлено у табл. 3.

Таблиця 3

Класифікація доходів підприємства за різними класифікаційними ознаками

Класифікаційна ознака	Вид доходів
За галузями діяльності	дохід від виробничої діяльності; дохід від торговельної діяльності; дохід від надання послуг і т.д.
За видом діяльності підприємства	доходи основної діяльності підприємства; доходи з інших видів операційної діяльності.
За характером оподатковування	доходи, що підлягають оподатковуванню; доходи, що не підлягають оподатковуванню.
Склад елементів формування доходів підприємства	валовий дохід з операційної діяльності; чистий дохід з операційної діяльності.
Економічний зміст формування доходів	доходи з реалізації; позареалізаційні доходи.
Умови визначення доходів у фінансовій звітності	доходи звітного періоду; доходи майбутнього періоду.
Рівень управління формування доходів	дохід, що формується за результатами окремої операції; дохід, що формується окремим центром; відповідальності підприємства; дохід, що формується по підприємству в цілому.

Організація обліку доходів і витрат, здійснюється згідно законодавчих і нормативних актів, до яких відносяться: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р.; «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» № 4618-VI від 23 берез. 2002 р.; Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 р.; Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 186 від 19 квіт. 2001 р.; Податковий кодекс України № 3292-VI від 21.04.2011 р. ; П(С)БО15 «Дохід» № 290 від 29.11.1999 р.; 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р.; 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р.

У другому розділі «**Фінансово-економічна характеристика діяльності підприємства**» проведено аналіз фінансово-економічної діяльності ПП «Оцінювач» та вивчено основні аспекти облікової політики. Аналіз фінансового стан показав:

- у 2017 р. вартість майна порівняно з 2015 р. збільшилася на 4,7 %. Сума власного капіталу підприємства зросла на 0,1 % за рахунок суми нерозподіленого прибутку. У структурі пасивів протягом досліджуваних років

переважає питома вага власного капіталу підприємств – 95,8 %, 92,4 %, 91,5 %;

- показники структури капіталу є вище нормативного значення та свідчать про те, що ПП «Оцінювач» є фінансово стійкий фінансовий стан та є незалежним від кредиторів;

- аналіз ліквідності балансу показав, що протягом досліджуваних років баланс ПП «Оцінювач» є абсолютно ліквідним.

Для теми дослідження на підставі інформації ф. м-2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за 2015 – 2017 рр проведено аналіз доходів та витрат ПП «Оцінювач» (табл. 4, 5).

Таблиця 4

Структура і динаміка доходів ПП «Оцінювач» за 2015 - 2017 рр.

Види доходів	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення 2017 р. (+,-) до 2015 р.	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	абсолютне, тис. грн	відносне, %
1. Чистий дохід від основної операційної діяльності	417,3	99,8	420,7	100,0	450,1	100,0	+32,8	+7,9
2. Дохід від іншої операційної діяльності	0,7	0,2	-	-	-	-	-0,7	-100,0
Усього доходів	418,0	100,0	420,7	100,0	450,1	100,0	+32,1	+7,7

За період 2015 - 2017 рр. сума доходів від основної операційної діяльності збільшилась на 32,8 тис. грн, або на 7,9 %. Дохід від іншої операційної діяльності характеризуються зниженням на 0,7 тис. грн, або на 100 %. В цілому у динаміці досліджуваних років доходи ПП «Оцінювач» зросли у 2017 р. порівняно з 2015 р. на 32,1 тис. грн, або на 7,7 %.

У структурі доходів ПП «Оцінювач» у 2017 р. 100 % припадає на чистий дохід від основної операційної діяльності.

Таблиця 5

Динаміка та структура витрат і відрахувань ПП «Оцінювач» за 2015 - 2017 рр.

Види витрат і відрахувань	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення (+;-) 2017 р. до 2015 р.	
	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	сума, тис. грн	у % до під-сумку	суми, тис. грн	у %
1. Собівартість реалізованої продукції	115,8	27,3	101,2	22,9	182,9	42,7	+67,1	+57,9
2. Інші операційні витрати	303,3	71,5	334,3	75,6	245,5	57,3	-57,8	-19,1
3. Інші витрати	5,1	1,2	6,8	1,5	-	-	-5,1	-100,0
Усього витрат	424,2	100,0	442,3	100,0	428,4	100,0	+4,2	+1,0

Аналіз витрат ПП «Оцінювач» показав, що у 2017 р. порівняно з 2015 р. їх сума збільшилася на 4,2 тис. грн або на 1 %, за рахунок собівартості реалізації продукції (товарів, робіт та послуг), що зросла на 67,1 тис. грн, або на 57,9 %.

Зменшення зазнали інші операційні витрати на 57,8 тис. грн, або на 19,1 % та втрати від інвестиційної діяльності на 5,1 тис. грн, або на 100 %.

Облікова політика на підприємствах, в тому числі і малих затверджується внутрішньо регламентованим документом - Наказом про облікову політику. Структуру Наказу про облікову політику малих підприємствах доцільно представити таким чином.

1. Вступна частина – містить інформацію про підприємство (ПП «Оцінювач») (форма власності, організаційно-правова форма, відомості про державну реєстрацію, місцезнаходження, види діяльності, середньооблікова чисельність працівників та ін.).

2. Організація облікового процесу містить відомості про форму організації бухгалтерського обліку та перелік внутрішніх нормативних документів. Для ПП «Оцінювач» характерним є введення до штату посади бухгалтера.

3. Методика та порядок ведення облікового процесу у ПП «Оцінювач». До цього розділу необхідно включити відомості про межу суттєвості; методи оцінки вибуття запасів; строки проведення інвентаризації; методи нарахування амортизації необоротних активів; визнання доходів і витрат (за П(С)БО 15 «Дохід», 16 «Витрати», Податковим кодексом України); методи калькулювання витрат виробництва.

4. Технічне забезпечення облікового процесу становить робочий План рахунків; перелік первинних документів і облікових регістрів; провали документообігу та технології обробки облікової інформації; склад і порядок подання фінансової звітності.

У третьому розділі «Облік доходів та витрат суб'єкта малого підприємництва» порядок обліку витрат та доходів діяльності від документування до розкриття інформації у звітності.

ПП «Оцінювач» є платником єдиного податку третьої групи. В табл. 6 представлено характеристику спрощеної форми оподаткування (з групи).

Таблиця 6

Характеристика спрощеної системи оподаткування третьої групи

Критерій	Єдиний податок 3 групи, СПД – платник ПДВ	Єдиний податок 3 групи, СПД – не є платником ПДВ
1	2	3
Головні умови	Обсяг доходу (за касовим методом) протягом попереднього календарного року ≤ 5 млн. грн.	
Діяльність та клієнтоорієнтованість	Перелік повністю та частково заборонених на єдиному податку видів діяльності наведено у п. 291.5 ПКУ. Інших спеціальних обмежень за видами діяльності немає. Юридичні особи 3-ї групи не можуть здійснювати діяльність без найманих працівників.	
ПДВ	Добровільна реєстрація з обранням ставки єдиного податку 3 %	Навіть якщо вид поставок оподатковується ПДВ, ставка єдиного податку 5 % дозволяє не контролювати мільйонний рубіж поставок
Документообіг та облік	Малі підприємства мають право вести бухгалтерський облік на підставі Спрощеного плану рахунків.	Спрощений план рахунків. Можуть вести бухгалтерський облік без подвійного запису. СМП подають річні звіти за формою № 1-мс і № 2-мс.

1	2	3
Періодичність сплати ЄП	Щоквартально	
Звітний період та звітність	Квартал. Податкова декларація юридичної особи подається протягом 40 днів від дня закінчення звітного кварталу	
База оподаткування	Дохід, як виручка отримана протягом звітного періоду за датою надходження коштів. До доходу теж включають: вартість безоплатно отриманих товарів/послуг; списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності; фінансову поворотну допомогу, отриману на строк понад 12 місяців, тобто ту якою користувалися більше року. До доходу платника ПДВ для обчислення єдиного податку не включається сума вхідного ПДВ.	
Розмір податку	3 % + 20 % ПДВ	5 % єдиний податок
ЄСВ	ЄСВ в розмірі не менше мінімального страхового внеску (у 2018 р. - 819,06 грн) при нарахуванні зарплати та інших виплат	
Інші податки	Є платником: 9% на дивіденди; земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються в бізнесі, податку на майно в частині орендної плати за землі державної та комунальної власності, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Також може бути платником рентної плати, пенсійного, екологічного, туристичного, транспортного, акцизного податку, а також податку на репатріацію.	

Приватне підприємство «Оцінювач» є платником ПДВ. Отже, воно сплачує 3 % єдиного податку та ПДВ.

Основним видом діяльності ПП «Оцінювач» є надання послуг в сфері оренди та оцінки землі та нерухомості. Первинний облік доходів та витрат на підприємстві служить джерелом інформації (облікових даних) для заповнення «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)», для аудиту, контролю й аналізу.

Облік доходів, витрат і результатів діяльності здійснюється на підставі наступних первинних документів (табл. 7).

Таблиця 7

Документування операцій з обліку доходів, витрат і результатів діяльності ПП «Оцінювач»

Шифр та назва рахунку	Документи
70 «Доходи від реалізації»	Рахунки-фактури, договори, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо
74 «Інші доходи»	Розрахунки бухгалтерії, акти переоцінки, довідки бухгалтерії
90 «Собівартість реалізації»	Розрахунок бухгалтерії, довідка бухгалтерії
91 «Загальновиробничі витрати»	Авансовий звіт, акт виконаних робіт, видатковий касовий ордер, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, розрахунково-платіжна відомість, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів
96 «Інші витрати»	Акт на списання основних засобів, виписка банку, видатковий касовий ордер, акт уцінки, порівняльна відомість, інвентаризаційний опис, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії тощо
79 «Фінансові результати»	Розрахунки (довідки) бухгалтерії

Схема організації первинного обліку розрахункових операцій на ПП «Оцінювач» представлено на рис. 1.



Рис. 1. Документальне оформлення розрахункових операцій на
ПП «Оцінювач»

Облік доходів малі підприємства здійснюють на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 74 «Інші доходи» (спрощений план рахунків). За кредитом рахунків 70 і 74 обліковують дохід від реалізації товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунків 70, 74 відображають суму нарахованих податкових зобов'язань. Облік доходів на малих підприємствах ведеться за касовим методом. Дохід від надання послуг і виконання робіт визнають за датою складання акту чи іншого документа, що підтверджує виконання робіт або надання послуг. Формування доходів від реалізації ПП «Оцінювач» представлено у табл. 8.

Таблиця 8

Групи доходів від надання послуг ПП «Оцінювач»

Галузь за КВЕД	Види послуг, що надаються підприємством
Операції з нерухомим майном, діяльність агентств нерухомості	Здавання в оренду власного нерухомого майна
	Операції з нерухомістю для третіх осіб

Для обліку витрат суб'єктами малого підприємництва, що використовують спрощений План рахунків, призначено рахунки: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати».

Для бухгалтерського обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом цього рахунка відображується виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 96 «Інші витрати» призначено для обліку та узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності, а також обліковуються належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів). По дебету рахунка відображається нарахування витрат, а по кредиту – їх списання на

фінансові результати.

Для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати від реалізації Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та капіталу передбачено рахунок 791 «Результат від операційної діяльності».

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображуються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

В Україні для суб'єктів малого підприємництва П(С)БО 25 передбачає складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва у складі балансу (форма 1-м) і звіту про фінансові результати (форма 2-м). Міжнародні стандарти фінансового обліку не визначають формат, в якому потрібно подавати статті, а лише надають перелік статей, що повинні там міститися. У Звіті про фінансові результати (форма 2-м) відображається фінансовий стан підприємства та результати його діяльності за певний проміжок часу.

Розглянемо відображення доходів та витрат суб'єкта малого підприємництва у фінансовій звітності (табл. 9).

Таблиця 9

Відображення інформації про доходи та витрати суб'єкта малого підприємництва у звітності

Доходи			Витрати		
Рахунок*	Назва рахунку	Рядок форми 2-м	Рахунок*	Назва рахунку	Рядок форми 2-м
70	«Доходи від реалізації»	2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»	90	«Собівартість реалізації»	2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»
74	«Інші доходи»	2120 «Інші операційні доходи»	96	«Інші витрати»	2180 «Інші операційні витрати»
		2240 «Інші доходи»			2270 «Інші витрати»

* - номер рахунку відповідно до спрощеного плану рахунків

Отже, Звіт про фінансові результати (сукупний дохід) призначений для обчислення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Цей звіт є своєрідним ланцюгом між балансами початку та кінця звітного періоду. Головна мета звіту про фінансові результати - продемонструвати менеджерам та зовнішнім користувачам, які доходи отримав банк та які він мав витрати за певний звітний (обліковий період).

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Водночас усі підприємства (за винятком суб'єктів мікропідприємництва) зобов'язані щокварталу подавати проміжну фінансову звітність у складі Балансу та Звіту про фінансові результати. Її складають наростаючим підсумком з початку звітного року.

У четвертому розділі «Аудит доходів та витрат суб'єкта малого підприємництва» проведено узагальнення основних процедур аудиту доходів

та витрат малих підприємств.

Метою аудиту операцій з обліку фінансових результатів діяльності є встановлення: достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів, витрат та формування фінансових результатів; повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку доходів, витрат і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірності відображення доходів, витрат та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта; відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів, від реалізації, інших операційних доходів, доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів, інших доходів, надзвичайних доходів, пов'язаних з ними витрат, фінансових результатів тощо, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України в період, що перевіряється.

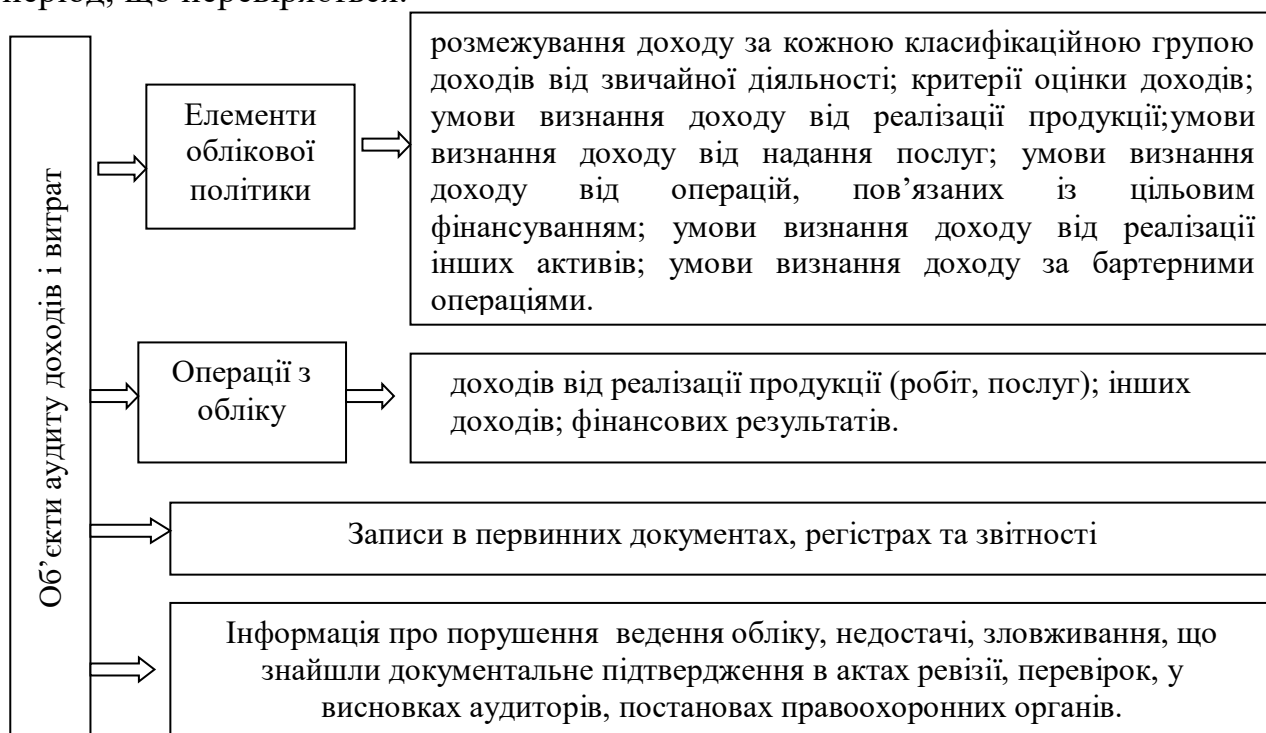


Рис. 2. Предметна область аудиторського дослідження інформації про доходи і результати діяльності.

Послідовність аудиторської перевірки діяльності ПП «Оцінювач» складається з цілого ряду дій:

- збір і аналіз інформації, необхідної для оцінки достовірності бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності суб'єкта підприємницької діяльності;
- визначення профілю та обсягу діяльності підприємства за установчими документами, за статутом, характером і змістом його роботи;
- шляхом порівняння фактичної діяльності підприємства зі статутною встановлення невідповідності між ними, про що необхідно поставити до відома керівництво фірми і порекомендувати йому внести зміни чи доповнення до статуту і здійснити перереєстрацію підприємства у відповідних державних

органах;

- планування аудиту і наступний контроль аудиторської перевірки;
- оцінювання внутрішнього аудиторського контролю;
- аналіз показників балансу і даних інших форм фінансової звітності;
- перевірка аналогічних показників балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал;
- контроль відповідності даних фінансової звітності записам в облікових регістрах;
- перевірка відповідності даних бухгалтерського фінансового обліку і фінансової звітності вимогам чинного законодавства і нормам облікової політики;
- попередня оцінка повноти і правильності складання балансу та інших форм фінансової звітності.

Документування контрольних заходів та їх результатів за змістом і формою зводиться до складання робочих, офіційних, додаткових і супровідних документів (рис. 3).

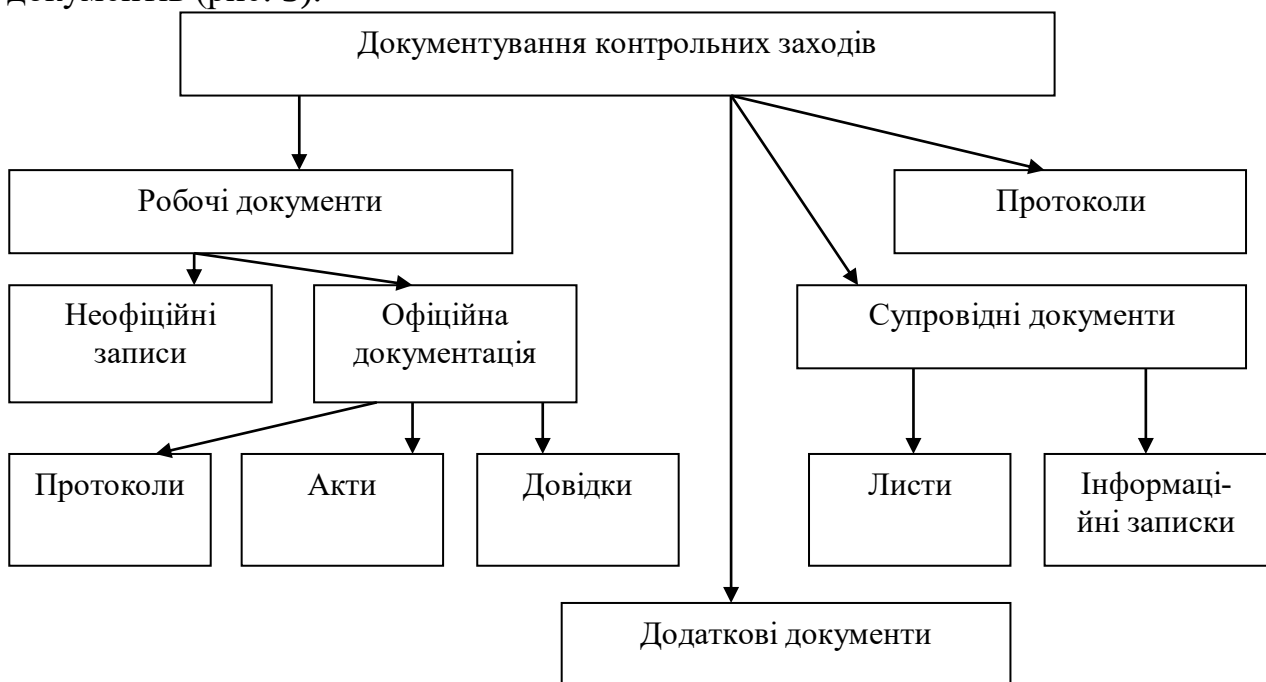


Рис. 3. Складові елементи документування контрольних заходів

У висновку аудитор повинен висловити свою думку щодо: вичерпності та достатності отримано інформації; узгодженості системи бухгалтерського обліку з чинними нормативами та законодавчими актами; відповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, чинним законодавчим та нормативним актам.

ВИСНОВКИ

Організація обліку доходів і витрат на підприємства залежить від правильного визначення та достовірної оцінки доходів підприємства, правильного і повного документального оформлення і своєчасного відображення в регістрах обліку доходів та результатів діяльності, своєчасного одержання достовірної інформації про доходи та витрати. Важливе місце також посідає метод визначення доходів і витрат, який повинен забезпечити найбільш

оптимальне і точне відображення доходів у покупця і витрат у продавця продукції.

Відповідно П(С)БО 15 «Дохід» доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників (власників) Згідно податкового законодавства під доходами розуміють загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України так і за її межами.

У П(С)БО 16 «Витрати» категорія «витрати» визначається наступним чином: «Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками). Таке трактування відповідає вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Відповідно до податкового законодавства під витратами розуміють суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виробляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Таким чином, витрати можна розглядати з двох позицій. З одного боку, витрати – це витрачена на що-небудь сума, з другого – вартісна оцінка використовуваних у процесів виробництва матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів та інших витрат.

Доходи і витрати окремого підприємства є досить різноманітними, адже забезпечують використання ним усіх факторів виробництва. Тому велике значення при організації обліку та аудиту доходів і витрат має науково обґрунтована їх класифікація.

Доходи підприємства як витрати залежно від виду діяльності поділяються на доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності згідно з принципом нарахування і відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою умовою одержання доходу є здійснення підприємством витрат для його отримання.

Дослідження в роботі проводилося на матеріалах приватного підприємства «Оцінювач» м. Полтава. Основними видами діяльності досліджуваного підприємства є: операції з нерухомим майном, діяльність агентств нерухомості. Оцінка фінансово-господарського стану суб'єкта господарювання дає можливість зробити висновки про позитивні тенденції в роботі підприємства.

Так, за період 2015 - 2017 рр. сума доходів від основної операційної діяльності збільшилась на 7,9 %. В цілому у динаміці досліджуваних років доходи ПП «Оцінювач» зросли на 7,7 %.

Аналіз витрат ПП «Оцінювач» показав, що у 2017 р. порівняно з 2015 р. їх сума збільшилась на 1 %, за рахунок собівартості реалізації продукції

(товарів, робіт та послуг).

За результатами аналізу ліквідності та платоспроможності підприємства за 2015 – 2017 рр. можна зробити висновок, що баланс підприємства є абсолютно ліквідним та станом на 2017 р. не встановлено ознак неплатоспроможності, підприємство є ліквідним та платоспроможним.

Дослідивши стан обліку на досліджуваному підприємстві виявлено відсутність наказу про облікову політику. Тому нами запропоновано наказ про облікову політику, в якому було б передбачено всі необхідні розділи.

Відображення в обліку доходів та витрат на підставі первинних документів, що передбачені «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

Облік доходів малі підприємства здійснюють на рахунках 70 «Доходи від реалізації» і 74 «Інші доходи» (спрощений план рахунків). За кредитом рахунків 70 і 74 обліковують дохід від реалізації товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунків 70, 74 відображають суму нарахованих податкових зобов'язань. Облік доходів на малих підприємствах ведеться за касовим методом. Дохід від надання послуг і виконання робіт визнають за датою складання акту чи іншого документа, що підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Для обліку витрат суб'єктами малого підприємництва, що використовують спрощений План рахунків, призначено рахунки: 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 96 «Інші витрати».

Для бухгалтерського обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт та послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом цього рахунка відображується виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 96 «Інші витрати» призначено для обліку та узагальнення інформації про інші витрати операційної діяльності та інші витрати діяльності, а також обліковуються належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів). По дебету рахунка відображається нарахування витрат, а по кредиту – їх списання на фінансові результати.

Для обліку та узагальнення інформації про фінансові результати від реалізації Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань та капіталу передбачено рахунок 791 «Результат від операційної діяльності».

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображуються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Приватне підприємство «Оцінювач» є платником податку на додану вартість. Отже, воно сплачує 3 % єдиного податку та податок на додану

вартість.

В Україні для суб'єктів малого підприємництва П(С)БО 25 передбачає складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва у складі балансу (форма 1-м) і звіт про фінансові результати (форма 2-м).

Міжнародні стандарти фінансового обліку не визначають формат, в якому потрібно подавати статті, а лише надають перелік статей, що повинні там міститися. У Звіті про фінансові результати (форма 2-м) відображається фінансовий стан підприємства та результати його діяльності за певний проміжок часу.

Метою аудиту операцій з обліку доходів та витрат діяльності суб'єкта малого підприємництва є встановлення:

- достовірності даних первинних документів щодо визначення доходів, витрат та формування фінансових результатів;
- повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах;
- правильності ведення обліку доходів, витрат і результатів діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці;
- достовірності відображення доходів, витрат та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта;
- відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів та пов'язаних з ними витрат, фінансових результатів тощо, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України в період, що перевіряється.

Предметом аудиту операцій з обліку доходів, витрат та формування фінансових результатів діяльності є господарські процеси та операції, пов'язані з визначенням доходів, витрат і фінансових результатів діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Отже, на підставі вищезгаданого підприємству доцільно надати такі рекомендації:

- ввести до використання Наказ про облікову політику, проект якого додається;
- розробити та впровадити до використання графік документообігу;
- оскільки основним джерелом доходів операційної діяльності є виручка, то необхідно здійснювати постійний контроль за її обсягами та розробити ефективний механізм управління нею;
- для контролю правильності організації та ведення обліку періодично проводити аудиторські перевірки.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ РОБОТИ

1. Лемішко М. Г. Єдиний податок в контексті нормативно-правових змін / Лемішко М. Г. // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки» 14-15 березня 2018 року. – Львів: ЛНАУ, 2018. – С. 271-273.

2. Лемішко М. Г. Порядок складання Звіту про фінансові результати малих підприємств // Лемішко В. Г. // Сучасний стан і перспективи

вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю : Збірник доповідей науково-практичних конференцій студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях). – Випуск 4. – 2018. – Полтава: ПДАА, 2018. – С. 65 – 66.

3. Лемішко М. Система управління витратами підприємства / М. Лемішко, // «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» : Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава, 20 квітня 2017 року). Частина 1. – Полтава : РВВ ПДАА, 2017. – 198 - 202 с.

АНОТАЦІЯ

Лемішко М. Г. Методика обліку і аудит доходів та витрат суб'єктів малого підприємництва. – Рукопис.

Дипломна робота на здобуття ступеня вищої освіти «Магістр обліку і оподаткування» за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування». – Полтавська державна аграрна академія, Полтава, 2018.

Дипломна робота присвячена дослідженню теоретичного та практичного аспектів методики обліку доходів та витрат малих підприємств. Встановлено сутність, склад витрат та доходів діяльності, узагальнено їх класифікацію.. Опрацьовано коло нормативних документів, що регламентують облік доходів та витрат малих підприємств. Розкрито основні питання обліку та документування доходів та витрат малих підприємств. Встановлено правильність формування та достовірність виникнення доходів та витрат малих підприємств у бухгалтерському обліку шляхом проведення аудиту за темою дослідження.

Ключові слова: витрати, доходи, мале підприємство, класифікація, фінансові результати, облік, аудит.

ANNOTATION

Lemishko M. Accounting and Audit Methodology for Income and Expenses of Small Business Entities. - The manuscript.

Diploma work on obtaining a higher education "Master of Accounting and Taxation" for the educational and professional program "Accounting and Taxation" on the specialty 071 "Accounting and taxation". - Poltava State Agrarian Academy, Poltava, 2018.

The thesis is devoted to the study of theoretical and practical aspects of the methodology of accounting for incomes and expenditures of small enterprises. The essence, composition of expenses and revenues of activity was established, their classification was generalized. A range of normative documents regulating the accounting of incomes and expenses of small enterprises was worked out. The main issues of accounting and documentation of incomes and expenses of small enterprises are disclosed. The correctness of the formation and reliability of occurrence of incomes and expenses of small enterprises in accounting by the conducting of an audit on the subject of research is established.

Key words: expenses, incomes, small enterprise, classification, financial results, accounting, audit.

