

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Студентки 2 курсу, 2м групи,
спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації
«Облік і оподаткування»

Черниш Анастасії
Володимирівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Муковіз Василь
Степанович

Гарант освітньої програми
доктор ек. наук, професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1.....	6
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ.....	6
1.1. Сутність доходів операційної діяльності як об'єктів обліку підприємств малого бізнесу.....	6
1.2 Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної і спеціальної.....	17
літератури з теми дослідження.....	17
1.3. Передумови організації та методології обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «М.М.МЕГРІ».....	24
Висновки до розділу 1.....	28
РОЗДІЛ 2.....	30
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «М.М.МЕГРІ».....	30
2.1. Організація бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності.....	30
2.2. Фінансовий облік доходів операційної діяльності.....	34
2.3. Управлінський облік доходів операційної діяльності.....	46
2.4. Розкриття інформації про доходи операційної діяльності у звітності підприємства.....	54
Висновки до розділу 2.....	59
РОЗДІЛ 3.....	60
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	60
3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела оподаткування аналізу доходів операційної діяльності.....	60
3.2. Методика оподаткування доходів операційної діяльності.....	66
3.3. Методика і організація аналізу доходів операційної діяльності.....	70
Висновки до розділу 3.....	81
ВИСНОВКИ.....	83
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Малий бізнес представляє собою специфічний механізм соціально-економічного життя суспільства, який стимулює розвиток конкуренції, покращення ефективності виробництва та економіки країни в цілому. У сучасних умовах господарювання першочергового значення набуває проблема забезпечення якості фінансової інформації.

Успішна господарська діяльність підприємств малого бізнесу напряму залежить від створення ефективної системи інформаційного забезпечення управління з метою формування достатнього обсягу облікової і аналітичної інформації належного рівня якості та корисності для її користувачів.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств малого бізнесу зробили науковці: Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Бенько М. М., Голов С. Ф., Гоголь Т.А., Костюченко В. М., Ластовецький В. О., Мазаракі А.А., Мних Є. В., Сопко В.В., Сопко В.В., Суха О. Р., Пушкар М. С., Ткаченко Н.М., Швець В. Г. та інші. Наявність значних наукових напрацювань по даних питаннях підтверджує актуальність дослідження, проте ряд питань пов'язаних із обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств малого бізнесу потребують більш детального опрацювання й удосконалення з огляду на галузеві особливості.

Мета і завдання дослідження Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-методологічних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств малого бізнесу. Для досягнення мети випускної кваліфікаційної роботи визначені наступні завдання:

- дослідити економічну сутність, визнання та класифікацію доходів від операційної діяльності підприємств малого бізнесу;
- провести економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;

- дати коротку організаційно-економічну характеристику ТОВ «М.М.МЕГРІ»;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності;
- розглянути методику фінансового обліку доходів операційної діяльності;
- висвітлити особливості управлінського обліку доходів операційної діяльності;
- розкрити інформацію про доходи операційної діяльності у звітності підприємства;
- обґрунтувати мету, завдання, інформаційні джерела контролю і аналізу доходів операційної діяльності;
- розглянути методику оподаткування доходів від операційної діяльності малого бізнесу;
- розробити практичні рекомендації щодо методики та здійснити аналіз доходів від операційної діяльності;

Об'єктом дослідження є процес обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних і практичних засад організації обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємства малого бізнесу.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи України, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань обліку, оподаткування та аналізу стосовно доходів від операційної діяльності, періодичні видання; облікові та аналітичні дані ТОВ «М.М.МЕГРІ».

Методи дослідження. В процесі дослідження застосовувалися такі методичні прийоми: аналіз і синтез; абстрагування; документалістики - для встановлення достовірності досліджуваної інформації; розрахунково-аналітичні прийоми при проведенні розрахунків та побудови таблиць, графіків, діаграм;

моделювання - для розробки загальної та прикладної моделі обліку та контролю; абстрактно-логічні – для формулювання висновків та узагальнень.

Практична значущість обраної теми випускної кваліфікаційної роботи полягає у тому, що рекомендації та пропозиції спрямовані на удосконалення обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності ТОВ «М.М.МЕГРІ».

Наукова гіпотеза. Основною гіпотезою є припущення, що за допомогою дослідження системи організації обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємства ТОВ «М.М.МЕГРІ», дозволить розробити рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Наукова новизна полягає у теоретичному обґрунтування, а також розробленні рекомендацій щодо удосконалення методики організації обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємства малого бізнесу.

Апробація. Основні наукові положення і практичні результати дослідження опубліковано у збірнику наукових статей студентів КНТЕУ у статті «Облікова політика підприємств малого бізнесу».

Структура випускної кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та 8 додатків. Обсяг роботи 95 сторінок друкованого тексту і включає 18 таблиць, 21 рисунок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ

1.1. Сутність доходів операційної діяльності як об'єктів обліку підприємств малого бізнесу

В різні часи науковці займалися дослідженням економічної категорії «доходи», вивчали джерела їх виникнення та шляхи збільшення. Так меркантилісти багатство країни ототожнювали із золотом і сріблом, які отримувались у результаті здійснення зовнішньої торгівлі. Засновник сучасної класичної економічної теорії А. Сміт стверджував, що через використання капіталу людина розраховує мати дохід, а збільшуючи власні доходи, вона збільшує і дохід країни, що відповідно приводить до збільшення суспільного доходу держави. До доходів він відносив земельну ренту й заробітну плату [51].

У відомій роботі «Капітал» К. Маркс виділив доходи та джерела їх утворення (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Доходи та джерела їх утворення

Джерело: на основі [51].

Трактування терміну «доходи» (додаток А) науковцями, умовно можна розділити на дві категорії:

- дослідники які ототожнюють дохід із виручкою від реалізації продукції;
- науковці, які визнають дохід більш широкою категорією та зазначають про його вплив на визначення результату діяльності суб'єкта господарювання і величину власного капіталу (рис. 1.2).

Дослідники, які ототожнюють дохід із виручкою від реалізації

Бутинець Ф.Ф. Біла О.Г. [10, с.72];
Бойчик І.М [14, с.393]; Грузінов В.П.
[50, с.125]; Сідун В.А., Пилипенко А.А.
[62, с.245]; Сандерс Т.Г.. [71, с.254–
255]; Сухарський В.С. [78].

категорією та зазначають про його вплив на визначення результату діяльності

Гуцайлюк З. [13, с.117–123]; Шпак
В.А. [87]; Юрченко К. [92, 29 с.];
Шохнех А.В. [85]; Сопко В.В. [74,
с.311]; Мних Є.В. [50, с.221–225];
Огічук М.Ф. [77, 221 с.]; Шпак В.А.
[83, 116 с.].

Як грошовий вираз сукупності продуктів або послуг, переданих підприємством своїм покупцям протягом деякого проміжку часу визначають дохід Э.С. Хендриксен і М.Ф.Ван Бреда [57].

"Доходи - це надходження або інше збільшення активів господарюючого суб'єкта або погашення кредиторської заборгованості протягом звітного періоду як результат відвантаження та виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, що складають основу діяльності суб'єкта господарювання" так вважають в Раді по стандартам бухгалтерського обліку [43].

Узагальнюючи надані визначення можна тлумачити доходи як приріст активів, або зменшення кредиторської заборгованості. При цьому, оцінка

доходів залежить від специфіки оцінюваних активів та кредиторської заборгованості, які підлягають попередній оцінці.

Економічна сутність доходу заключається у формуванні грошового потоку, що надходить на підприємство унаслідок продажу продукції, робіт чи послуг [50]. Варто відмітити, що дохід впливає на ефективний розвиток підприємства а саме:

- забезпечує завершення обороту капіталу і зростання суми власного капіталу підприємства та є основою продовження його виробничо-господарської діяльності; впливає на ритмічність проходження операційного циклу; являється найважливішою умовою забезпечення платоспроможності та фінансової стійкості підприємства;
- виступає джерелом покриття поточних витрат, пов'язаних із виробничо-господарською діяльністю та забезпечує самоокупність поточної господарської діяльності підприємства;
- впливає на формування та поповнення державного бюджету та позабюджетних фондів;
- джерелом формування основної частини власних фінансових ресурсів;
- характеризує ступінь інвестиційної привабливості підприємства у порівнянні з аналогічними підприємствами даної галузі [10].

На процес становлення та розвитку бухгалтерського обліку найбільше вплинули італійська, французька, німецька, англо-американська школи (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Визнання доходів в розумінні різних наукових шкіл

Наукова школа	Питання, які розглядалися стосовно визначення та обліку доходів	Значення розробок наукових шкіл у розвитку бухгалтерського обліку доходів
Італійська школа	Представники економічного напрямку вважали, що доходи визначаються об'єктивно, оскільки вони обумовлені реалізаційними документами. Представники юридичного напрямку відкидали необхідність ведення рахунків доходів, оскільки їх не можна було віднести до особових	Поклали початок розгляду доходів як облікових категорій.

Продовження табл. 1.1

Французька школа	Вважали, що дохід можна визнавати лише після отримання коштів від покупців	Стверджували, що рахунки доходів в кінці встановленого звітного періоду повинні закриватися.
Німецька школа	Під доходами розуміли грошові суми, що отримуються і пропонували їх відобразити по кредиту рахунку.	Праці представників німецької школи заклали основи для відображення доходів по кредиту рахунку.
Англо-американська школа	Виділили три концепції щодо визначення доходу. Стверджували, що прибуток утворюється за рахунок збільшення доходу або зменшення витрат. На основі цього визначали операційний прибуток як реалізований дохід підприємства.	Розглядали доходи як джерела формування прибутку.

Джерело: узагальнено на основі [72]

Поняття «дохід» пов'язане з процесом реалізації, що є основою економічних відносин між виробниками, постачальниками, посередниками і покупцями. Реалізація для підприємства – це процес переходу продукту зі сфери виробництва у сферу обігу на основі договору купівлі-продажу. Процес реалізації виступає як покриття витрат підприємства у вартісній формі, понесених ним під час виробництва та реалізації продукту. Внаслідок реалізації підприємству-виробнику повертаються раніше авансовані ним кошти, а втілений у вартості прибуток набуває грошової форми.

Реалізація для підприємства – це процес переходу продукту зі сфери виробництва у сферу обігу на основі договору купівлі-продажу. Процес реалізації виступає як покриття витрат підприємства у вартісній формі, понесених ним під час виробництва та реалізації продукту. Плануючи обсяг виробництва за наявних виробничих ресурсів, підприємець одночасно замислюється над можливістю і здатністю його реалізувати. Реалізована продукція визначає завершення виробничо-комерційного циклу суб'єкта господарювання. Внаслідок реалізації підприємству-виробнику повертаються

раніше авансовані ним кошти, а втілений у вартості прибуток набуває грошової форми[31].

Бухгалтерський підхід до категорії «дохід підприємства» ґрунтується на категорії «економічна вигода». «Дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників власного капіталу» [43]. У системі бухгалтерського обліку дохід визначається як збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [43].

Відповідно до МСБО 18 «Дохід» сума доходу, яка виникає в результаті операції, як правило, визначається укладанням угоди між покупцем або користувачем активу та продавцем [43]. Така сума оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана та підлягає отриманню. Справедливою вартістю готової продукції та товарів є ціна реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію і суми надбавки (прибутку) виходячи з надбавки (прибутку) для аналогічної продукції та товарів. Згідно з МСЗФ 18 "Дохід", застосування принципу нарахування у визнанні доходів зумовлює розподіл доходу на фактичний, відкладений та нарахований (рис.1.3).

Таким чином, дохід розглядається як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу.



Рис.1.3 Розподіл доходу згідно МСФЗ

Джерело: складено за даними [43]

Цим же стандартом визначено критерії визнання доходу для трьох типів операцій (табл. 1.2): від продажу продукції (товарів); від надання послуг; від використання іншими сторонами активів підприємства, у вигляді відсотків, роялті та дивідендів.

Таблиця 1.2

Критерії визнання доходів згідно з МСФЗ 18 "Дохід"

Тип операції	Вид доходу	Момент визнання доходу
Реалізація продукції (товарів)	Дохід від продажу	Дата відвантаження
Надання послуг	Дохід від надання послуг	Документ про виконання послуг (рахунок за виконані роботи)
Використання активів підприємства	Дохід від відсотків, дивідендів, роялті	Дата використання активів

Джерело: складено за даними [43]

З 1 січня 2018 року набере чинності МСФЗ 15 “Виручка по договорах з покупцями”. Прийняття МСФЗ 15 може призвести до значних змін у порядку визнання виручки. Буде потрібний ретельний розгляд і планування широкого кола питань, включаючи вплив нового порядку визнання виручки на:

– відповідність банківським угодам;

- винагороду на основі результатів діяльності (включаючи виплати на основі акцій);
- процеси внутрішнього бюджетування;
- зобов'язання з податку на прибуток організацій;
- комунікації для ринків та інвесторів, включаючи відповідність нормативним вимогам (які можуть виникнути внаслідок значних очікуваних майбутніх змін фінансового стану підприємства або результатів його діяльності, відображених у звітності).

МСФЗ 15 вводить новий підхід до визначення того, чи повинна виручка визнаватися протягом певного періоду або одномоментно. Наводяться три сценарії, в яких виручка визнається протягом певного періоду:

- 1) клієнт отримує та споживає вигоди від результатів роботи виконавця в міру виконання ним робіт;
- 2) результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), контрольований клієнтом;
- 3) актив, що створюється у міру виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою, плюс виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату.

Ці вказівки відрізняються від вказівок, які містилися в МСФЗ раніше, і є набагато детальнішими, відповідно, деякі організації можуть стикнутися з тим, що виручка, яка раніше визнавалася одномоментно, зараз має визнаватися протягом періоду часу, і навпаки. Яким чином слід визнавати виручку, часто залежатиме від результатів ретельного аналізу конкретних умов договору. Досить незначні відмінності між договорами, які мають в іншому однакові умови, можуть потенційно відігравати вирішальну роль у визначенні моменту визнання виручки.

При визначенні того, чи має виручка визнаватися одномоментно або протягом періоду часу, особливу увагу слід приділяти тому, чи може організація використовувати споруджуваний актив в альтернативний спосіб, а також ураховувати право організації на отримання оплати за роботу, виконану

до цього моменту. У багатьох випадках особливо важливо звернути увагу на умови договору, що дозволяють клієнту анулювати, обмежити або значно модифікувати договір, і на те, чи буде продавець при виникненні таких обставин завжди мати право за договором на адекватну компенсацію за виконану до цього моменту роботу. Оцінка цих та інших чинників має проводитися з урахуванням як умов договорів, так і місцевого законодавства. У разі якщо компанія робить висновок, що виручку слід визнавати протягом періоду часу, їй необхідно буде визначити, яким чином вимірювати прогрес у виконанні договірних зобов'язань.

Якщо виручка визнається протягом періоду часу, має використовуватися такий метод обліку, який щонайкраще відображає модель передачі товарів або послуг покупцеві.

Якщо угода не відповідає жодному з вищеописаних сценаріїв, виручка визнаватиметься одномоментно під час переходу контролю над товаром клієнту.

В економічній літературі класифікації доходів приділяється незначна увага, хоча вона є необхідним елементом прийняття економічно обґрунтованих рішень у господарській діяльності. В таблиці 1.3. наведена класифікація доходів деякими науковцями. (Додаток А).

Таблиця 1.3

Класифікація доходів деякими науковцями

Бланк І.О. [8, с. 241-242]			
<i>За характером діяльності:</i> доходи від звичайної діяльності; надзвичайні доходи.	<i>За періодом формування:</i> доходи звітного періоду; доходи майбутніх періодів.	<i>За напрямом господарської діяльності:</i> доходи від операційної діяльності; доходи від інвестиційної діяльності; доходи від фінансової діяльності	<i>Залежно від джерела формування:</i> доходи від реалізації товарів; доходи від реалізації інших активів; доходи від позареалізаційних операцій.

Продовження табл. 1.3

<p>За елементами формування доходів від реалізації товарів: комерційний дохід від реалізації товарів; загальний дохід від реалізації товарів.</p>	<p>За підгалуззю торговельної діяльності: доходи від роздрібної торгівлі; доходи від оптової торгівлі; доходи від оптово-посередницької торгівлі.</p>	<p>Залежно від ідентифікації в процесі бухгалтерського обліку: дохід, що підлягає отриманню та отриманий у звітному періоді; дохід, що підлягає отриманню, але не отриманий у звітному періоді; дохід, що отриманий, але не підлягає отриманню у звітному періоді.</p>	<p>За характером оподаткування доходу: оподаткований дохід; дохід, що не підлягає оподаткуванню.</p>
<p>За ступенем податкового очищення: валовий дохід підприємства; чистий дохід підприємства.</p>	<p>Залежно від рівня формування прибутку: дохід, достатній для формування прибутку; дохід, не достатній для формування прибутку.</p>		
Мазаракі А.А. [39, с. 414-416]			
<p>Залежно від характеру отримання доходів: доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); доходи від використання майна (капіталу).</p> <p>Залежно від повноти та місця відображення доходів: «бухгалтерські» доходи; «приховані» доходи.</p>		<p>Залежно від виду діяльності: доходи від торговельної діяльності; доходи від виробничої діяльності; доходи від посередницької діяльності; доходи від інвестиційно-кредитної діяльності; доходи від продажу майнових та інтелектуальних прав; від іншої діяльності</p>	
Нападовська Л.В. [58, с. 106-108]			
<p>За видами діяльності: доходи від звичайної діяльності; доходи від надзвичайних подій.</p>	<p>За галузями діяльності: доходи від пром-ї діяльності; доходи від торговельної діяльності; доходи від надання послуг.</p>	<p>З характером оподаткування: дохід, який підлягає оподаткуванню; дохід, який не підлягає оподаткуванню.</p>	<p>За періодом формування: дохід звітного періоду; дохід минулого періоду.</p>

Джерело: узагальнено на основі [6,32,43]

На нашу думку, доходи операційної діяльності для потреб управління потрібно досліджувати виходячи із їх економічної сутності, а саме, як категорію економічних вигод підприємства, які дають можливість достовірно оцінити їх та мати можливість отримати грошові кошти. (табл. 1.4)

Таблиця 1.4

Базові класифікації доходів

Категорії класифікації	Види доходів
За можливістю отримання	- дійсні – які надходять як передоплата за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи); - можливі – які надійдуть після відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг та інших активів).
За методом визнання	- нараховані – пов'язані лише з переходом права власності, але ще не отримані; - отримані (оплачені) – пов'язані з реально отриманою сумою готівки чи є результатом фактичного обміну.
За можливістю управління	- підлягають управлінню – фактично отримані та від обмінних операцій; - не підлягають управлінню – лише нараховані, також від первісного визнання біологічних активів тощо.
За способами отримання	- постійні – які підприємство планує отримувати на протязі відповідних звітних періодів на умовах укладених договорів або з постійними покупцями чи робітниками; - випадкові – які отримуються в результаті непланових або одиничних господарських операцій.
За формою отримання	- грошові – які надходять на розрахунковий рахунок чи в касу підприємства у формі готівки; - не грошові – від бартерних операцій (обмін) та інші надходження у матеріальній чи нематеріальній формі.

Приведена нами класифікація дасть можливість управлінському апарату та окремим управлінцям розглянути кожен конкретний випадок господарської діяльності підприємства. Також буде сприяти прийняттю позитивних рішень, оскільки дасть можливість визначити, що визнавати доходом і коли, яка межа суттєвості для прийняття управлінських рішень, які найслабкіші місця у підприємницькій діяльності, на який вид діяльності потрібно більше звертати уваги.

Класифікація доходів для потреб фінансового (бухгалтерського обліку)

наведена на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Класифікація доходів для потреб бухгалтерського обліку

Поєднання аналізу джерел формування доходів, шляхів реалізації, умов оплати за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи) приведе до співпраці з найбільш вигідними покупцями, кредиторами та інвесторами.

Також така інформація забезпечить оперативний систематичний контроль за дотриманням умов виконання договорів покупцями та надходженням платежів від них.

За приведеною класифікацією можна виділити основні критерії визнання доходу для потреб управління:

– дохід виникає і відображається в обліку, якщо підприємство виконало умови договору і має право на отримання доходу;

– дохід визнається для потреб управління, якщо він є дійсним і отриманим.

Визначені критерії впливають із того, що в даний час для підприємств найбільш важливою є величина доходу, який залишається в його розпорядженні, оскільки саме від цього залежить економічний розвиток підприємства.

1.2 Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної і спеціальної літератури з теми дослідження

5 жовтня 2017 року Верховна Рада України прийняла закон «Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (щодо удосконалення деяких положень)». Документ набирає чинності 01 січня 2018 року.

Зміни викликані необхідністю приведення норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви № 2013/34/ЄС.

Запроваджено нову класифікацію підприємств. Наразі запроваджується поділ підприємств на:

- мікро - балансова вартість активів — до 350 тис. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 700 тис. євро; середня кількість працівників — до 10 осіб.

- малі - балансова вартість активів — до 4 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 8 млн. євро; середня кількість працівників — до 50 осіб.

- середні - балансова вартість активів — до 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — до 40 млн. євро; середня кількість працівників — до 250 осіб.

- великі - балансова вартість активів — понад 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — понад 40 млн. євро; середня кількість працівників — понад 250 осіб

Аналіз розвитку бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу дозволяє зрозуміти процеси, що відбувались на нормативному рівні в частині спрощення вимог до організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності та удосконалення системи бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності, з метою підвищення рівня корисності результативної облікової інформації для її користувачів.

В Україні саме з дотриманням міжнародних вимог стала затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [68], основним завданням якої є - трансформація національної системи бухгалтерського обліку з метою прискорення процесу її приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки та МСФЗ, надання суб'єктам господарювання можливостей визначати межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку, удосконалення методики бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва.

Для прискорення переходу України на МСФЗ розроблена Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні для трансформації українського законодавства з бухгалтерського обліку з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу. Основна її мета - удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів з кожним роком досягається завдяки систематичним змінам та удосконаленням в нормативно-правовій базі, в тому числі для сектору малого бізнесу, основними з яких є:

- в 2012 року, з прийняттям нового Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [28] в Господарський кодекс України [21] було внесено зміни в частині визначення суб'єктів господарювання за їх розмірами та змінено критерій обсягу річного доходу, які максимально наближені до міжнародних критеріїв;
- введено нове поняття «суб'єкти мікропідприємства», до яких відносяться фізичні особи-підприємці та юридичні особи, з середньообліковою

чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб та обсягом річного доходу до 2 млн. євро. Отже, з суб'єктів малого підприємництва виділено окрему групу осіб, які відносяться до мікропідприємств, що відповідає класифікації підприємств за їх розмірами в міжнародній практиці;

- з категорії мікропідприємств (в 2011 році) виділено групу суб'єктів господарювання, яким надано право ведення спрощеного обліку доходів і витрат без застосування подвійного запису (використання плану рахунків) для складання фінансової звітності з метою вирішення одного із завдань Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Для практичного застосування спрощеного підходу до організації бухгалтерського обліку (відповідно до п. 44.2. ПКУ та з прийнятими змінами до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні») було затверджено методичні рекомендації від 15.06.11 р. № 720 [27]. Основні зміни нормативного поля, які відбулися в організації ведення бухгалтерського обліку для вирішення питання спрощення обліку доходів і витрат для суб'єктів малого підприємництва наведено у таблиці 1.4. (Додаток Б)

- малим підприємствам дозволено складати фінансову звітність за міжнародними стандартами. Затвердження НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та оприлюднення МСФЗ для МСП на офіційному сайті Міністерства фінансів України дозволяє малим підприємствам складати фінансову звітність за міжнародними стандартами (які прийняли таке рішення самостійно) та в обов'язковому порядку (для підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами).

Розробка основних напрямів стратегії розвитку бухгалтерського обліку безпосередньо повинна бути узгоджена з діючою правовою базою, основним документом якої є Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [80]. Одним із завдань Стратегії є удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва, що повинно стати відправною точкою для процесу реформування бухгалтерського

обліку для малих підприємств в Україні. Для вирішення даного завдання у Стратегії пропонуються наступні кроки:

- максимальне спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності;
- адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних П(С)БО із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів;
- надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису.

Таблиця 1.5

Основні зміни в нормативно-правових актах, що відбулися з регулювання організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для окремої групи малих підприємств

Основні заходи	Нормативний документ, що регулює	Основні положення нормативних документів
Регулювання бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (ст. 2, 3, 11) [27].	Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності. Підприємства, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат та не зареєстровані платниками ПДВ, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.
Організація спрощеного обліку доходів і витрат на малому підприємстві	Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами від	Облік доходів і витрат здійснюється у розроблених спеціальних журналах (1-мс – 4-мс) і відомостях (1.1-мс – 4.1-мс), інформація з яких переноситься у згрупованому вигляді до спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва (ф. 1-мс, ф. 2-мс).

	15.06.11 р. № 720[54]
--	-----------------------

Продовження таблиці 1.5

Основні напрями державної політики у сфері розвитку малого підприємництва	Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні»(ст.4)[28].	Удосконалення та спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування. Запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, що відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві.
---	--	---

Джерело: створено на основі [28, 27, 54].

Валовий дохід – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманий протягом звітного року в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі як на території України, так і за її межами, який включає: дохід від реалізації товарів (робіт, послуг), а також цінних паперів (крім операцій їх первинного випуску та операцій з їх кінцевого погашення); дохід у формі роялті і від володіння борговими вимогами, від операцій лізингу; дохід від позареалізаційних операцій (безповоротна фінансова допомога платнику податку у звітному році, безоплатно надані товари, послуги, одержані суми штрафів та неустойки чи пені тощо) - висловлює думку Андрійчук В.Г. [1].

Питанням автоматизації і застосуванням комп'ютерної техніки в бухгалтерському обліку присвячена монографія Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку. В монографії розглянуте існуюче програмне забезпечення для автоматизації обліку на підприємствах різних галузей, а також методика комп'ютеризації обліку різних операцій, в тому числі і доходів від операційної діяльності [7].

Бланк І.А. зазначає, що валовий дохід являє собою загальну суму доходу підприємства від реалізації вироблених у процесі операційної діяльності товарів, робіт, послуг протягом визначеного періоду. [8].

Валовий дохід – це економічна вигода, яку підприємство одержало (або має одержати) стверджує Бутинець Ф.Ф. [11].

Чистий дохід – це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які надходять від третьої особи, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані

торговельні знижки тощо. Автор вважає, що реальним доходом підприємства є чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується за формулою (1.1):

$$\text{ЧД} = \text{Д} - \text{ПДВ} - \text{АП} - \text{ІЗП} - \text{ІВ} \quad (1.1)$$

де, ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

Д – дохід (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

ПДВ – податок на додану вартість;

АП – акцизний податок;

ІЗП – інших збори або податки з обороту;

ІВ – інші вирахування з доходу [13].

Філімоненко О.С. поділяє чистий дохід підприємства на дві частини. Одна його частина вилучається в дохід бюджету через механізм цін, друга - залишається на підприємстві й визначається як різниця між вартістю продукції та затратами на її виробництво. Ця частина чистого доходу є чистим доходом підприємства.[82]

Чистий дохід підприємства, у свою чергу, складається з реалізованого чистого доходу і чистого доходу, який залишається в залишках продукції, призначеної для внутрішньогосподарського використання.

Чистий дохід у залишках продукції, яка використовується її внутрішньогосподарські потреби, визначається як різниця між вартістю продукції за цінами реалізації та її собівартістю.

Реалізований чистий дохід розраховується за проданою продукцією, і тому він тотожний прибутку підприємства, отриманому від продажу продукції.

Критичний аналіз змістовного наповнення вищенаведених понять свідчить про різний підхід до визначення сутності поняття «дохід», «чистий дохід» «виручка». На нашу думку дані категорії не слід ототожнювати. Адже, виручка – це грошові кошти, отримані підприємством, фірмою від продажу

товарів і послуг..., виручка від реалізації вибулого майна..., виручка від реалізації товарів за валюти (валютна виручка).

Дем'яненко М.Я. зазначає, що виручка – сума грошових коштів, одержаних за визначений період підприємством від покупців у результаті продажу їм готової продукції (робіт, послуг) і позареалізаційних надходжень; гроші одержані від продажу будь-чого... в бухгалтерському обліку класифікується як дохід [20]. Виторг від реалізації – це сума коштів, які надійшли на рахунок підприємства за реалізовану продукцію, виконані роботи або надані послуги. І хоча для визначення категорії „дохід” передбачено положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 15 „Дохід”, але повної ясності про його зміст немає. В одному випадку це трактується як виручка від реалізації продукції, робіт, послуг, в іншому – всі грошові надходження. Зустрічаються трактування доходів у розумінні прибутку. Також зустрічається поняття як “чистий дохід” [66].

Дослідженнями проблем нормативно-правового регулювання обліку також займалися вчені В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар та інші. Перелічені вчені зробили певний внесок у розвиток Законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про аудиторську діяльність”, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерським обліком, фінансовою звітністю та економічним контролем. Проте, багато проблем з обліку залишилось невирішеними як з об’єктивних, так і з суб’єктивних причин. Реакція законодавства на ці пропозиції вчених є недостатньою.

Зокрема, недостатньо уваги приділено глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку, в частині з’ясування проблем і неузгодженостей, які виникають у процесі використання нормативно-правових актів з обліку доходів підприємств, об’єднань підприємств, видів економічної діяльності.

Отже, дохід підприємства отримують за рахунок виручки від реалізації продукції, товарів, від надання послуг, виконання робіт, від використання активів підприємства іншими сторонами, але при цьому не враховуючи вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків.

Вивчення питань обліку, контролю і аналізу операційної діяльності доходів в сучасній економічній літературі дозволяє зробити висновок, що ведеться ґрунтовна наукова і організаційна робота в Україні, щодо удосконалення інформаційної системи управління підприємствами. Методологія фінансового обліку, аналізу і контролю як в цілому, так і доходів зокрема наведена в підручниках і посібниках з фінансового обліку, так і в періодичних виданнях. В умовах постійних змін у законодавчій і нормативній базі особливого значення набувають розгляд і публікація окремих важливих питань методології обліку, становлення методики аналізу та концепції контролю доходів, розробляється методологія управлінського обліку доходів на малих підприємствах.

Набуває актуальності впровадження в практику діяльності підприємств системи управлінського обліку доходів, що обумовлює появу значної кількості видань, які розглядають проблеми організації і методології управлінського обліку. Недостатня увага в економічній літературі приділяється розгляду питань автоматизації обліку, аналізу та аудиту доходів підприємств і формуванню інформаційних бухгалтерських систем в умовах трансформації бухгалтерського обліку.

1.3. Передумови організації та методології обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «М.М.МЕГРІ»

Об'єктом магістерської роботи було обрано товариство з обмеженою відповідальністю «М.М.МЕГРІ». Організаційно-правова форма: Товариство з обмеженою відповідальністю, що знаходиться за адресою м. Київ, вул. Магнітогорська, 11. ТОВ «М.М.МЕГРІ» створено в грудні 2003 року.

Засновником підприємства є фізичні особи, що поєднали своє майно та кошти згідно Статуту.

ТОВ «М.М.МЕГРІ» є юридичною особою з моменту його державної реєстрації, має самостійний баланс, поточний та валютний рахунки в установі банку, печатку, штамп, фірмовий бланк.

Предметом діяльності підприємства є:

- торговельна діяльність (у т.ч. оптова, дрібнооптова, комісійна та консигнаційна торгівля);
- оптова торгівля будівельними матеріалами;
- оптова торгівля санітарно-технічним обладнанням;
- торгово-закупівельна та торгово-посередницька діяльність;
- створення мережі підприємств торгівлі.

Підприємство забезпечує самоокупність, фінансування витрат господарської діяльності, матеріальне заохочення, соціальний розвиток колективу. Підприємство діє на основі затвердженого статуту, самостійно визначає напрямки своєї господарської діяльності, має право володіння і розпорядження одержаним доходом.

Бухгалтерія ТОВ «М.М.МЕГРІ» є самостійним структурним підрозділом і знаходиться у безпосередній підпорядкованості у директора, а всі питання організації обліку і складання звітності – головному бухгалтеру. Організаційна структура підприємства наведена на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Організаційна структура підприємства ТОВ «М.М.МЕГРІ»

З метою реалізації саме цих функцій і створена бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером (рис. 1.6), який здійснює облік фінансово-господарської діяльності підприємства і контроль за економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, забезпечує раціональну організацію обліку і звітності на підприємстві і в його підрозділах на основі максимальної механізації обліково-розрахункових робіт.



Рис. 1.6. Структура бухгалтерії ТОВ «М.М.МЕГРІ»

Облікова політика ТОВ «М.М.МЕГРІ», яка є важливою складовою організації бухгалтерського обліку та необхідною умовою дотримання вимог чинного законодавства, закріплена в наказі “Про облікову політику” (Додаток В).

На підприємстві застосовується автоматизована форма обліку за допомогою програми «1С: Бухгалтерія». Аналітичний облік ведеться за допомогою відомостей обліку та карток. Для оптимізації первинного обліку на підприємстві необхідно розробити графік документообігу.

Графік документообігу на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується в регістрах синтетичного й аналітичного обліку шляхом

подвійного запису їх на взаємозалежних рахунках бухгалтерського обліку. ТОВ «М.М.МЕГРІ» працює за наступною схемою документообігу. (рис. 1.7).

Інформація з первинних документів систематизується на рахунках аналітичного обліку. Регістри бухгалтерського обліку мають назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що мають можливість ідентифікувати осіб, що приймали участь у їх складанні. Господарські операції відображаються в облікових регістрах у тому обліковому періоді, в якому вони були здійснені.

ТОВ «М.М.МЕГРІ» всі первинні документи, що складаються з допомогою комп'ютера, в обов'язковому порядку роздруковуються і зберігаються на паперових носіях інформації протягом встановленого періоду.

Підприємство приймає всі необхідні міри для попередження несанкціонованого і непомітного виправлення записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку і забезпечує їх належне збереження протягом встановленого терміну.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку і недостовірність відображених у них даних несуть особи, що склали і підписали ці документи.

Первинні документи і регістри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятому в межах їхніх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, що здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

Таким чином, в ТОВ «М.М.МЕГРІ» бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією, яку очолює головний бухгалтер. Його основною функцією є дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку та контроль за відображенням на рахунках всіх господарських операцій. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється згідно наказу про облікову політику.

Первинні документи

Введення даних ручним вводом

Обробка даних за допомогою
“1С: Бухгалтерія”

Формування облікових регістрів

Друк облікових регістрів в кінці
місяця

Друк
документів за
наказом дирекції

За результатами року регістри підшиваються в книги

Завірення облікових регістрів печаткою та підписами
посадових осіб підприємства

Зберігання терміном визначеним законодавством України

Здача в архів або знищення

Рис. 1.7. Схема документообігу в ТОВ «М.М.МЕГРІ»

Висновки до розділу 1

За результатами проведеного дослідження теоретико-методологічних основ обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств малого бізнесу можна зробити наступні висновки:

1. Поняття «дохід» пов'язане з процесом реалізації, що є основою економічних відносин між виробниками, постачальниками, посередниками і покупцями. Реалізація для підприємства – це процес переходу продукту зі сфери виробництва у сферу обігу на основі договору купівлі-продажу.

2. Дохід розглядається як збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу.

3. Класифікація доходів є невід'ємною частиною процесу прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Вивчення складу і структури доходів малих підприємств дало можливість запропонувати класифікацію доходів, яка систематизує попередній досвід та спрямована на використання в практичній діяльності управління підприємством. Запропоновано класифікувати доходи: за періодами виникнення; за можливістю прийняття управлінських рішень; залежно від терміну виникнення та можливістю передбачення. Така класифікація доходів враховує потреби управління та є основою для формування аналітичної облікової інформації як основи контролю.

4. Основними завданнями стратегії удосконалення методології бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва, що повинно стати відправною точкою для процесу реформування бухгалтерського обліку для малих підприємств є максимальне спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності; адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних П(С)БО із спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів; надання права застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису тощо.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «М.М.МЕГРІ»

2.1. Організація бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності

Злагожденість та ефективність роботи будь-якого підприємства напряду пов'язане із організацією бухгалтерського обліку, яку слід здійснювати із застосуванням певних принципів.

Відносно організації обліку в цілому і стосовно обліку доходів підприємства ТОВ «М.М.МЕГРІ» зокрема, то слід зазначити, що бухгалтерський облік має свою спеціальну процедуру - технологію її обробки. Організація обліку доходів підприємств підпорядкована головній задачі - забезпеченню системного перетворення обліково-економічної інформації про доходи з метою активного впливу на них через систему управління.

Під організацією обліку доходів слід розуміти цілеспрямовану діяльність керівника підприємства зі створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку в частині формування інформації про доходи від основної діяльності з метою прийняття управлінських рішень. Відповідно до цього, завданнями організації обліку доходів від основної діяльності підприємства є:

- визначення облікових номенклатур;
- розмежування облікових номенклатур на доходи за кожною класифікаційною групою;
- визначення носіїв облікових номенклатур;
- побудова графіку документообігу в частині документообігу з обліку доходів від основної діяльності;
- визначення особливостей технології обробки носіїв облікових номенклатур;
- розробка заходів бухгалтерського контролю за первинним, поточним та підсумковим оформленням носіїв облікової інформації.

Практика діяльності успішних підприємств свідчить, що ефективна організація бухгалтерського обліку доходів є можливою завдяки розробці таких регламентів, а саме:

- положення про бухгалтерію;
- положення про головного бухгалтера;
- графіку документообігу;
- посадових інструкцій бухгалтерів;
- планів проведення інвентаризації;
- графіків виконання облікових робіт (індивідуальних та структурних);
- планів проведення внутрішніх ревізій.

На нашу думку система бухгалтерського обліку доходів має бути такою, щоб забезпечувати оптимальну економічність даних про збирання і обробку даних, а також забезпечити максимальну ефективність праці виконавців. Інструментом реалізації цього може бути належним чином сформована облікова політика підприємства (додаток В), яка враховує також специфіку обліку доходів.

Варто відмітити, що керівництво підприємства не надає належної уваги принципам формування облікової політики стосовно отримання інформації про доходи підприємства та вище перерахованих регламентів. Причинами такої ситуації є:

- недосконалість чинного бухгалтерського та податкового законодавства, на якому ґрунтуються принципи, прийоми та методи бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством;
- наявність фактору ризику, оскільки управлінські рішення приймаються під дією суб'єктивного судження;
- відсутність можливості достатньо повно реалізувати не тільки специфічні, а й основні принципи бухгалтерського обліку: безперервність, послідовність та нарахування;

- недостатня інформованість користувачів фінансової інформації про нові методи обліку, що потребує додаткового обґрунтування доказів щодо правильності використання принципів та методів обліку;
- неможливість через механізм облікової політики підприємствами вирішувати питання, які безпосередньо не входять до їх компетенції та не врегульовані нормативними документами.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку підприємства ТОВ ТОВ «М.М.МЕГРІ» за такими групами:

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

На підприємстві ТОВ «М.М.МЕГРІ» дотримуються норми визнання доходу (виручки) від реалізації продукції пов'язане з виконанням конкретних умов П(С)БО 15 „Дохід”, зокрема передача покупцеві ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію. В більшості передача ризиків і вигод від володіння збігається з передачею юридичного права власності або з передачею активу в управління покупцеві. В інших випадках передача ризиків і вигод відбувається не завжди одночасно з передачею юридичного права власності, наприклад:

- покупець має право анулювати придбання з причин, визначених контрактом на реалізацію, а підприємство-продавець не має упевненості відносно його повернення;
- відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є істотною частиною контракту, який ще не був завершений підприємством;
- одержання доходу від визначеної реалізації залежить від доходу, який отримає підприємство-покупець від власної реалізації цих товарів;
- одержання доходу від певної реалізації залежить від доходу, який отримає покупець від власної реалізації цієї продукції.

Якщо підприємство-продавець залишає тільки незначний ризик володіння, операція вважається реалізацією і дохід визначається.

2. Управління і контроль за реалізованою продукцією. Якщо підприємство зберігає за собою подальше керівництво або контроль за реалізованою продукцією, то дохід від такої реалізації не визнається.

3. Сума доходу достовірно визначена. Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються.

4. Упевненість у тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з реалізацією продукції, достовірно визначені. Якщо існує невпевненість в отриманні доходів від реалізації, то до усунення цієї невпевненості дохід не повинен визнаватися [74, с. 299](рис. 2.1).

Умови визнання доходу від
реалізації продукції

і контролю за реалізованою продукцією

покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію
втіля управління

сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена

Рис. 2.1 Основні мови визнання доходу від реалізації продукції

Джерело: на основі [74]

Перша умова передбачає укладання договору купівлі-продажу, в якому буде зазначено усі умови з реалізації товарів, продукції. Друга – визначає момент реалізації продукції. Третя – домовленість сторін про об'єктивну та справедливу ціну на продукцію. Четверта – передбачає отримання доходу від реалізації продукції підприємством-продавцем. На нашу думку, остання умова є найбільш важливою, однак вона часто не виконується.

В практичній діяльності ТОВ «М.М.МЕГРІ», мають місце операції, коли реалізація продукції здійснюється в одному звітному періоді, а надходження доходу від реалізації в наступному, або ж, як відзначено вище, взагалі підприємство не отримує цей дохід.

Також підприємство може мати грошовий дохід, тобто отримати попередню оплату, але при цьому, доходу від реалізації підприємство у звітності відображати не буде. Це призводить до розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та податковими розрахунками, що в свою чергу впливає на подання не зовсім достовірної інформації у фінансовій звітності, яка використовується різними користувачами, та не дає об'єктивної інформації про реальний фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Крім основного операційного доходу від реалізації, товарів, продукції ТОВ «М.М.МЕГРІ» має доходи від надання послуг у вигляді виконання певних ремонтних робіт, тощо.

Дохід пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Особливості визнання доходу від надання послуг впливають зі специфіки даного виду господарських операцій.

Щоб здійснити визнання оцінки доходу від надання послуг ТОВ «М.М.МЕГРІ» в використовують метод вивчення виконаної роботи.

2.2. Фінансовий облік доходів операційної діяльності

Фінансовий облік на підприємстві повинен відповідати загальним правилам та нормам, які фіксуються в законодавчих актах та в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Наявність такої регламентації забезпечує отримання повної та достовірної інформації про фінансово-майновий стан підприємства.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [27]. Важливі етапи облікового процесу ТОВ «М.М.МЕГРІ» опрацювання інформації про господарську діяльність на рис. 2.2.

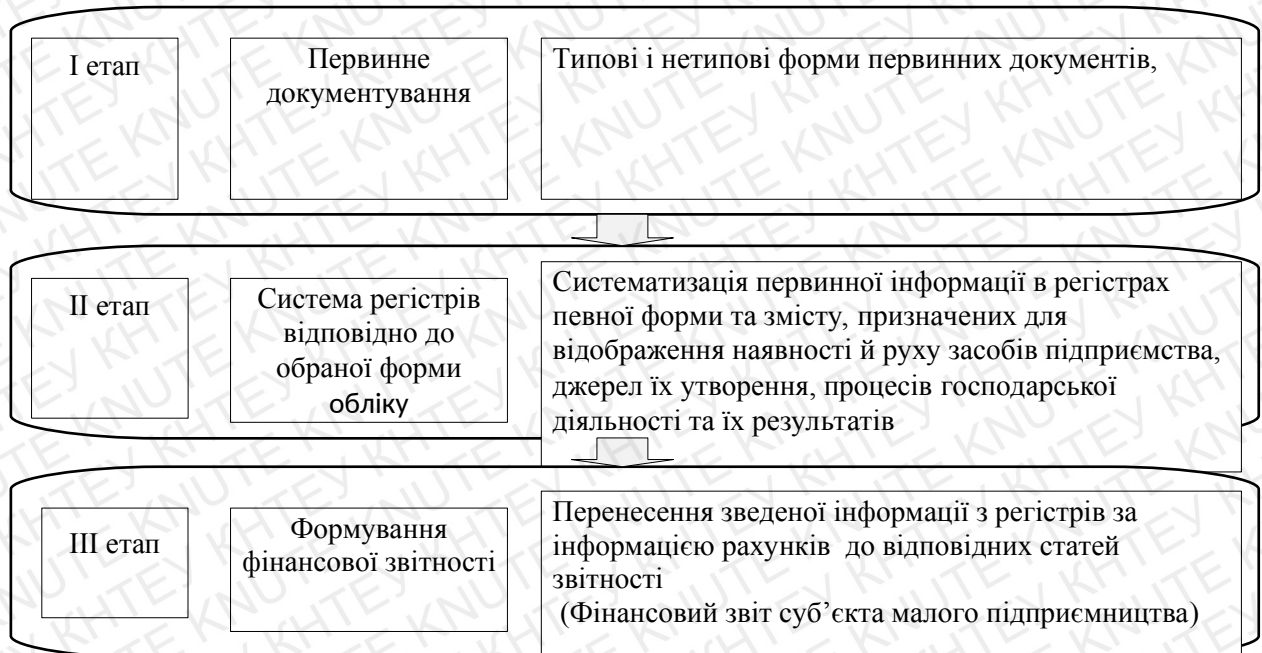


Рис. 2.2. Процес формування обліково-звітної інформації процесу ТОВ «М.М.МЕГРІ»

Як видно із рис. 2.2. початковим етапом бухгалтерського обліку на ТОВ «М.М.МЕГРІ» є суцільне документування всіх господарських операцій через складання матеріальних носіїв первинної інформації – первинних документів.

Відповідно до встановленого на підприємстві порядку відповідальні працівники передають до бухгалтерії інформацію, а також додаткові данні, що дають змогу контролювати її правильність. Обробка даних у системі

здійснюється в міру надходження інформації. Схему формування первинної інформації з обліку підприємства ТОВ «М.М.МЕГРІ» можна побачити на рис. 2.3.

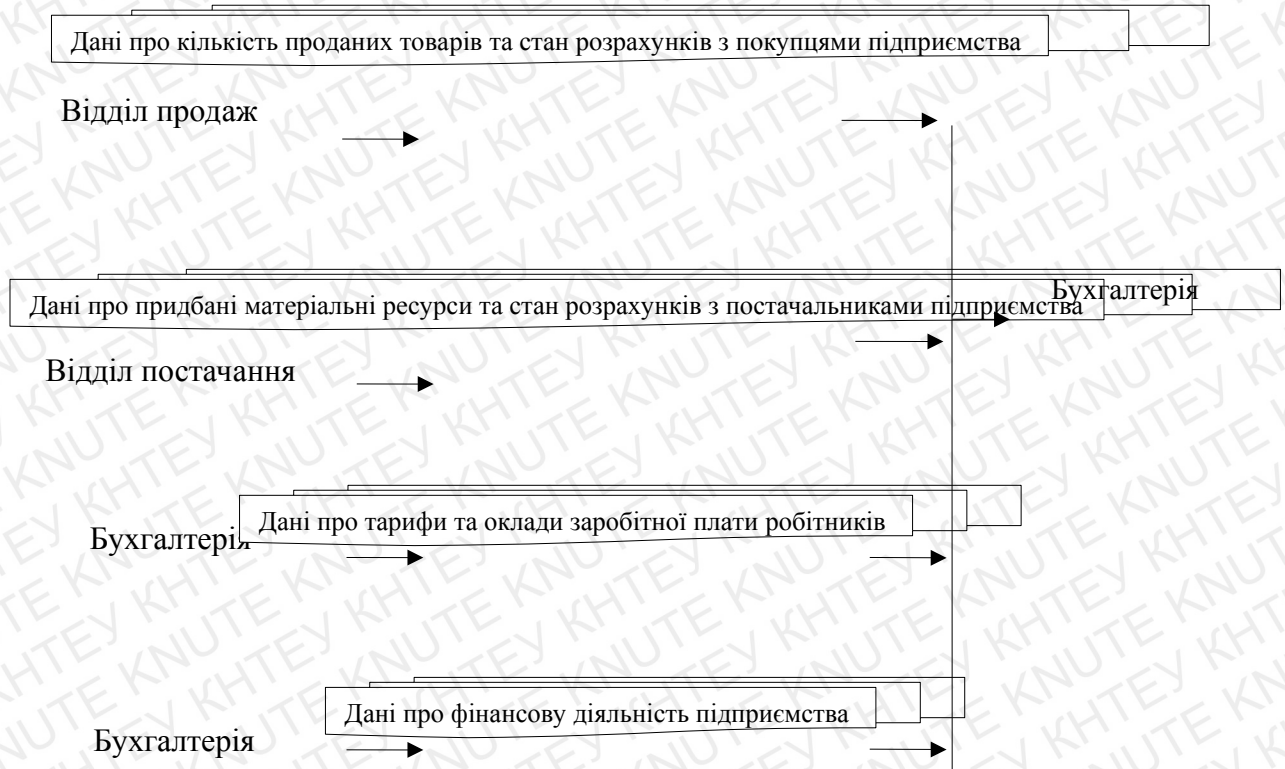


Рис. 2.3 Схema формування первинної інформації на ТОВ «М.М.МЕГРІ»

Рух товарів на підприємстві оформляється первинними документами, коротка характеристика, яких наведена в табл. 2.1.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів здійснюється по мірі їх надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання бухгалтерської, податкової і статистичної звітності. Відповідальність за правильність записів в облікових реєстрах покладено на тих, хто склав і підписав їх. Інформація про господарські операції підприємства за певний період часу (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерських звітів.

Відвантаження товарів покупцеві оформляється витратними накладними, з обов'язковою вказівкою номера накладній і дати складання.

На досліджуваному підприємстві бухгалтерія ретельно перевіряє всі документи, згідно з якими товари відпускають зі складу.

Таблиця 2.1

**Первинні документи, якими оформлюється рух товарів ТОВ
«М.М.МЕГРІ»**

<i>Назва документу</i>	<i>Призначення</i>
1	2
Рахунок-фактура	На основі рахунку-фактури проводиться оплата постачальнику та відпуск товарів
Товарно-транспортна накладна	Основний документ, яким оформляється доставка товару автотранспортом
Видаткова накладна	Випишується на складі при відпуску товару покупцю
Сертифікат якості	Являється свідоцтвом відповідності даного товару прийнятним стандартам якості
Податкова накладна	Дає право платнику ПДВ на включення суми ПДВ в податковий кредит
Довіреність	Випишується на ім'я матеріально-відповідальної особи для одержання товарно-матеріальних цінностей і є бланком суворої звітності
Прибуткова накладна	Складається на складі при оприбуткуванні товару
Заявка-замовлення на відпуск товару	Є підставою для виписки і оформлення товарних документів на відпуск товарів
Пакувальний ярлик	Дає змогу при прийманні товарів покупцем швидко виявити причини виникнення нестачі і винних осіб
Інвентаризаційний опис	Містить дані про наявність товарно-матеріальних цінностей на конкретну дату з вказівкою назви

Клієнти (покупці) або складають заявки-замовлення в трьох примірниках за формою №ОП-20. Після коригування вони реєструються у Журналі реєстрації замовлень покупців (форма №ОП-22). Оформлене замовлення є підставою для виписки і оформлення товарних документів на відпускання товарів. Бухгалтерія виписує рахунок-фактуру на відвантаження в чотирьох примірниках на товар, який підлягає відпуску.

Покупцям, що знаходяться в інших містах, відвантажують товари, як правило, без їхніх представників. У таких випадках особливо важливе значення

має контроль бухгалтерією правильності оформлення документів, пакування і відвантажування товарів. Це потрібно для того, щоб покупці могли здійснити контроль за надходженням товарів згідно з укладеними угодами.

На кожне товарне місце виписують пакувальний ярлик (форма №М-16) у двох примірниках, який є паспортом для товарно-матеріальних цінностей. У ньому зазначають: номер ярлика, до якого рахунку-фактури його складено, номер місця, масу бруто і масу тари, номенклатурний номер товару, його назву, ґатунок, кількість (масою чи мірою). Це дасть змогу при виявленні нестачі при прийманні товарів покупцем швидко виявити причини її виникнення, винних осіб і стягнути суму збитку. Один примірник пакувального ярлика вкладають у кожне товарне місце, а другий залишається на складі й зберігається разом з рахунком-фактурою. В залежності від способу доставки на відпущений товар виписуються різні документи (із всіх, перелічених раніше). В пункті призначення ці документи передають вантажоодержувачу для оформлення вантажу, що надійшов.

Слід відмітити, що при відпусканні товарів покупцям в усіх вищевказаних випадках обов'язковим є виписування податкової накладної, яка є підставою для включення ПДВ у сумі придбаних товарів покупцем в податковий кредит.

Оскільки підприємство може здійснювати різні види діяльності, а саме: виробництво готової продукції, торгівлю, надання послуг, то доходи відображаються в бухгалтерському обліку за кожним видом діяльності окремо, але обов'язково в зіставленні з відповідними витратами.

Доходи та витрати від реалізації групуються за такими видами діяльності:

- реалізація товарів;
- реалізація готової продукції;
- виконання робіт і послуг.

Відповідно, до наказу про облікову політику і організацію бухгалтерського обліку на ТОВ «М.М.МЕГРІ», дохід слід визнавати на дату відвантаження товарів та виконання робіт, а суму відображати у

бухгалтерському обліку відповідно до вимог встановлених П(С)БО № 15 “Дохід”.

У бухгалтерському обліку, відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності підприємства, а також від іншої діяльності призначено рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”[66].

Рахунки даного класу є тимчасовими та використовуються для накопичення даних про доходи за звітний період. У кінці звітного періоду сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 “Фінансові результати”. На початок звітного періоду рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності” мають нульове сальдо. На рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності”, протягом звітного періоду за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), за дебетом - щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів) і віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 “Фінансові результати” [87, с.345].

Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкту за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Рахунок 70 “Доходи від реалізації” має наступні субрахунки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Субрахунки до рахунку 70 “Доходи від реалізації”

Назва	№ субрахунка	Характеристика
701 Дохід від реалізації готової продукції		

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702

Дохід від реалізації товарів

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій

703

Дохід від реалізації робіт і послуг

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій підприємств і організацій, що виконують роботи та надають послуги

704

Вирахування з доходу

Для відображення суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, сум наданих після дати реалізації знижок покупцям.

705

Перестраховання

Для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання

Джерело: на основі [87]

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними підприємством. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

Облік доходів на підприємстві ТОВ «М.М.МЕГРІ», що здійснюється на синтетичних рахунках, називається синтетичним (зведеним). Його дані використовуються при заповненні форм бухгалтерської звітності, передусім складанні Балансу, а отже, служать для аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. Аналітичний облік представляє собою деталізацію синтетичного обліку з метою отримання більшого обсягу інформації для контролю та аналізу господарської діяльності.

Дохід від продажу товарів є складовою оподаткованого доходу. У податковому обліку датою збільшення доходу вважається дата відвантаження товарів. Дохід від продажу товарів визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості. Сума ПДВ, отримана (нарахована) на вартість

продажу товарів, не включається до складу доходу. Дохід, отриманий платником податку від продажу товарів пов'язаним особам, визначається виходячи з договірних цін, але не нижче звичайних цін. Суми збитків, понесених у зв'язку з продажем товарів пов'язаним особам за цінами, що нижчі за звичайні, не підлягають віднесенню до складу витрат.

Оптова торгівля являє собою діяльність із закупівлі, зберігання та перепродажу товарів, продукції, сировини великими партіями іншим підприємствам (виробникам, оптовим підприємствам, підприємствам роздрібної торгівлі, громадського харчування і т. д.). У сфері оптової торгівлі товари і продукція реалізуються за цінами, званим на практиці цінами закупівлі (оптовими цінами). Ціна закупівлі складається з ціни придбання товару (відпускний, оптової або ціни закупівлі іншого підприємства оптової торгівлі) без податку на додану вартість, постачальницько-збутової (оптової) надбавки та податку на додану вартість, включеного до ціни в оптовій ланці [6, с.54]:

$$C_{\text{зак}} = C_{\text{пр без ПДВ}} + C_{\text{н.сб.}} + \text{ПДВ}_{\text{опт}} \quad (2.1)$$

де, $C_{\text{зак}}$ – ціна закупівлі (оптова ціна)

$C_{\text{пр без ПДВ}}$ - ціна придбання товару без ПДВ

$C_{\text{н.сб.}}$ – постачальницько-збутова надбавка

$\text{ПДВ}_{\text{опт}}$ - податок на додану вартість, включений до ціни в оптовій ланці.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «М.М.МЕГРІ» реалізація товарів здійснюється за оптовими цінами, які розраховані до кожного виду товару.

Візьмемо для прикладу товар (металеві заслінки):

$$C_{\text{зак}} = 480 + 110 + 118 = 708$$

Отже, з прикладу видно, що товар (металеві заслінки) реалізується за оптовою ціною 708 грн.

Господарські операції по обліку доходів від реалізації товарів на ТОВ «М.М.МЕГРІ» винесено в додаток. [Додаток Г]

Таким чином, витрати збільшені на вартість товарів, що надійшли, по даті їхнього оприбуткування. Податковий кредит не змінюється, оскільки постачальник не є платником ПДВ.

В табл.2.3. відображено облік знижок, які ТОВ «М.М.МЕГРІ», надає своїм покупцям.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку знижок,
наданих після реалізації на ТОВ «М.М.МЕГРІ»,**

№ з/п	Зміст господарської операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Відображено виручку від реалізації 10000 бут.	361	702	361 /1	702	120000
2.	Відображено ПДВ	702	641	702	641	20000

Продовження табл.2.3

3.	Собівартість реалізованих товарів	902	281	902	281	80000
4.	Отримано платіж за 2000 (в тому числі ПДВ)	311	361	311	361 /1	21 600
5.	Відображено суму знижки	704	361	704	361 /1	2 400
6.	Коригування ПДВ (сторно) Коригування ПДВ: $2400 / 120 \times 20 = 400$	704	641	704	641	(400)
7.	Отримано решту грошових коштів (в тому числі ПДВ)	311	361	311	361/1	96000

Оскільки, на момент відвантаження продукції невідомо, чи скористається покупець знижкою, то дохід на момент відвантаження має бути визнаний за продажною вартістю без врахування знижок: $10 \times 12000 = 120000$.

Покупець у даному випадку користується своїм правом на отримання знижки: $2 \times 12\,000 - 24000 \times 0,10 = 21600$.

Оскільки виручка від реалізації цієї продукції на момент відвантаження була відображена на суму 24000 грн., то на різницю між визнаним доходом та отриманими грошовими коштами (2 400 грн.) необхідно відкоригувати дебіторську заборгованість покупця, що обліковується за рахунком 361/1, та фінансовий результат від цієї операції. Коригування фінансового результату від реалізації здійснюється за дебетом рахунку 704.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку повернення товарів на ТОВ «М.М.МЕГРІ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Оприбутковано повернений товар	902	281	902	281	(1000)

Продовження табл. 2.4

2.	Зменшено дохід від реалізації на суму продажної вартості	704	361	704	361/2	1300
3.	Сторно ПДВ	704	641	704	641	(217)

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів (п. 23 П(с)БО 15 "Дохід") [66].

$$\begin{array}{r}
 \text{Сума доходу} \\
 = \\
 \text{Справедлива вартість активів, робіт, послуг, які одержані або підлягають одержанню} \\
 - \\
 \text{Сума переданих грошових коштів або еквівалентів} \\
 \text{Аб} \\
 \text{о} \\
 + \\
 \text{Сума одержаних грошових коштів або еквівалентів} \\
 \text{в} \\
 \text{(2. 2)}
 \end{array}$$

В табл. 2.5 відображено облік товарообмінних операцій на ТОВ «М.М.МЕГРІ»,

Таблиця 2.5

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
товарообмінної операції в ТОВ «М.М.МЕГРІ»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Оприбутковано щєбінь	281	631	281	631/1	25000
2.	Відображені розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	631	644	631	5000
3.	Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	643	641	5000
4.	Відвантажено щєбінь, згідно з договором (за балансовою вартістю)	902	281	902	281	20000
5.	Визнано дохід від обміну активами	361	702	361/2	702	30000

Продовження табл. 2.5

6.	На суму ПДВ	702	643	702	643	5000
7.	Відображення суми податкового кредиту	641	644	641	644	5000
8.	Зараховано заборгованості	63 1	361	631/ 1	361/2	30000

У даному випадку дохід підприємства ТОВ «М.М.МЕГРІ», має бути визнаний в сумі справедливої вартості активу, що підлягає одержанню (П(С)БО 15, п.23) [66]. Справедлива вартість тархуну становить 25 000 (без ПДВ). Сума доходу, що відображається о обліку – 30 000 грн. (у тому числі ПДВ).

Як тільки на підприємстві з'являються оборотні активи (сировина, матеріали, паливо, запасні частини), тривалий час не використовувані по призначенню, стає набагато більш вигідним їх продати, чим продовжувати зберігати і зазнавати збитків від їхнього старіння і псування. Доходи від реалізації таких активів відображаються по кредиту субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

З нище розглянутих прикладів видно, що бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві ведеться в повному обсязі і згідно законодавства України.

В кінці весь дохід списуємо на фінансовий результат.

Відповідно до інструкції № 291 на субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства, але на ньому показують у порядку закриття і результати від іншої операційної діяльності.

Після закінчення року рахунок 79 закривається. Сальдо рахунка списується на рахунок 44 (залежно від отриманого результату на субрахунок 441 “Нерозподілений прибуток” або 442 “Непокритий збиток”).

В табл. 2.6 відображено облік інших оборотних активів (брухту) на ТОВ «М.М.МЕГРІ».

Таблиця 2.6

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку інших оборотних активів на ТОВ «М.М.МЕГРІ»

№ з/п	Зміст господарської операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
1.	Вартість переданих ПП	361	712	361/3	712	3600,00
	"Мандрівник" інших оборотних активів відображається як доход від реалізації					
2.	Відображається нарахування податкових зобов'язань по ПДВ, у зв'язку з реалізацією брухту	712	641	712	641	600,00
3.	Здійснено списання первісної вартості реалізованих інших оборотних активів	943	207	9433	207	2200,00
4.	Надійшла оплата за	311	361	311	361/3	3600,00

	отримані активи	інші доходи на результати підприємства	оборотні від фінансові діяльності	712	79	712	79	3000,00
--	-----------------	--	-----------------------------------	-----	----	-----	----	---------

За результатами дослідження пропонується розділити результати від операційної та іншої операційної діяльності, які відносяться до субрахунку 791 “Результат операційної діяльності” на:

791/1 “Результат операційної (основної) діяльності”;

791/2 “Результат від іншої операційної діяльності”.

Із всього вищесказаного можна зробити висновок, що будь-яке підприємство може перевірити доцільність кожного із видів діяльності завдяки детальному аналізу субрахунків рахунку 79 “Фінансові результати”, визначити оптимальну величину та шляхи покриття збитків від операційної діяльності.

2.3. Управлінський облік доходів операційної діяльності

Прийняття ефективних управлінських рішень керівником або власниками малого підприємства змушує здійснювати систематичний аналіз фінансово-господарської діяльності та приймати ефективні рішення з метою забезпечення стабільних показників діяльності та можливості конкуренції.

Інформацію про виробничу діяльність та фінансове становище підприємства керівник або власник малого підприємства отримує з даних бухгалтерського обліку, яка є звітом про минулі події та фіксацію здійснених господарських фактів на підприємстві. Інформація для планування та прогнозування діяльності підприємства на найближчу перспективу формується в системі управлінського обліку, яка є основою для формування інформаційного забезпечення всієї системи управління малим підприємством.

В сучасних умовах господарювання на нормативному рівні закріплено поділ облікової інформації залежно від цілей її використання на дві складові: фінансову і управлінську. Управлінський облік, на відміну від фінансового, не має чітко регламентованих стандартів та підходів до його організації, оскільки

повинен бути пристосований до вимог системи управління конкретного суб'єкта господарювання та мети його діяльності. Справедливо зазначають Нідлз Б.Є., Андерсон Х.Р. та Колдуел Д.С., що фінансовий облік робить основний наголос на повному і точному поясненні та розкритті результатів операцій фірми, а управлінський облік намагається допомогти керівництву досягти своїх цілей; крім того, перший має відкритий, а другий – закритий характер.

Зв'язок інформаційних потоків в межах обліково-аналітичного забезпечення управління з виділенням місця управлінського обліку в межах єдиної інформаційної бази наведено на рис. 2.4

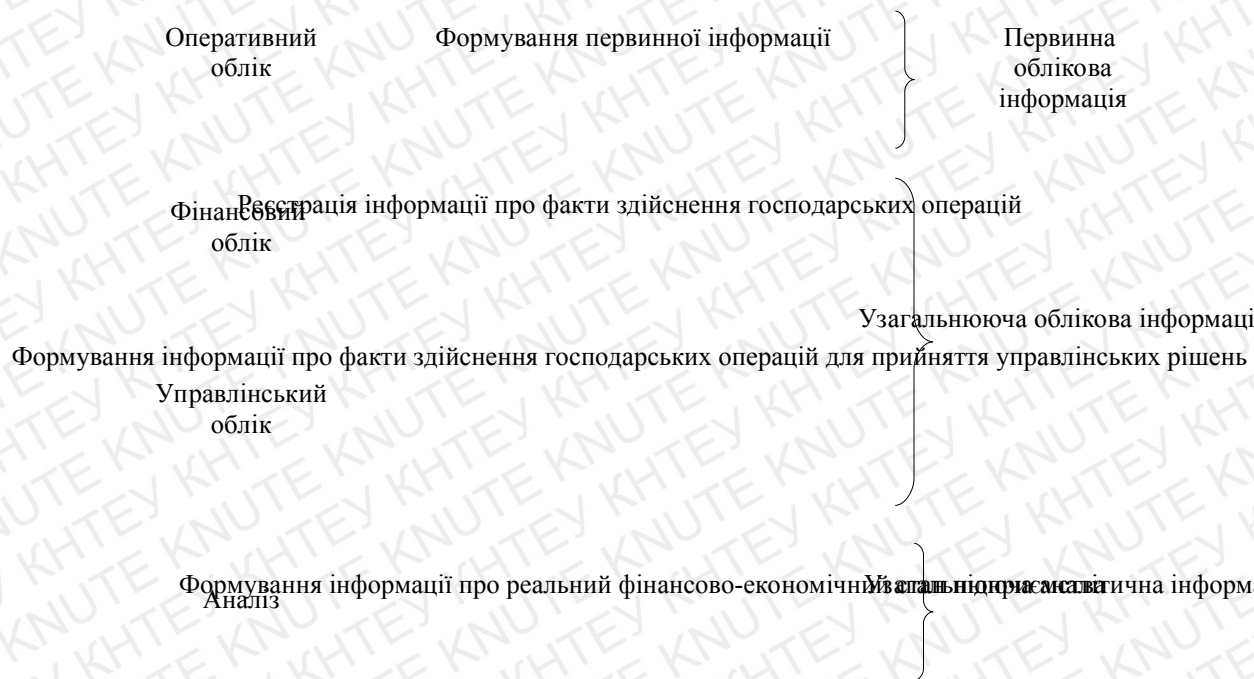


Рис.2.4 Схема формування інформації в обліково-аналітичній системі малого підприємства

Джерело: на основі [20]

Управління доходами - це частина економічної стратегії підприємства, спрямованої на створення економічних умов, які забезпечують відшкодування постійних витрат підприємства, покриття змінних витрат, які залежать від обсягу діяльності [63].

Впровадження громіздкої окремої структури для реалізації функцій управлінського обліку на малому підприємстві буде суперечити принципу

співвідношення «витрати - вигоди», коли витрати на впровадження такої системи будуть перевищувати ефект отриманий від її функціонування. А тому головними принципами побудови системи управлінського обліку малого підприємства мають стати простота, доступність і зрозумілість:

- простота системи управлінського обліку і звітності забезпечується створенням прямих зв'язків в обміні інформацією між ланками системи управління, що дозволяє швидко та якісно отримувати необхідну інформацію для формування управлінських звітів та надання її користувачам;
- доступність системи розуміється як можливість формування та використання системи управлінського обліку працівниками різного рівня управління з їх кваліфікаційним рівнем освіти (бухгалтера, економіста, менеджера, начальника відділу та ін.);
- зрозумілість системи трактується як можливість інформаційного сприйняття (розуміння) інформаційних зв'язків між ланками системи управління і, при необхідності, розширення інформаційної спрямованості управлінської звітності власними силами кваліфікованих працівників підприємства.

Дотримання визначених принципів дозволяє побудувати просту систему інформаційних зв'язків між окремими підрозділами управлінського апарату та структурними підрозділами з огляду на спрощену систему управління, обмежений склад управлінського персоналу на специфіку управлінської звітності в рамках спрощеної форми бухгалтерського обліку. Структура руху інформації у системі управлінського обліку малого підприємства (на прикладі виробничого підприємства) зображена на рис. 2.5.

Управління доходами підприємства передбачає:

- обґрунтування доцільності здійснення певних видів діяльності підприємства;
- встановлення критеріїв ефективності постачання запасів, робіт, послуг;
- формування гнучкої цінової політики реалізації готової продукції.

Для ефективного управління доходами необхідно здійснити:

- створення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень;
- порівняння обсягів та складових елементів отримуваних доходів;
- визначення чинників впливу на розмір та рівень окремих видів доходів;
- аналіз ступеню достатності доходів для самофінансування підприємства;
- формування політики отримання доходів та шляхів реалізації такої політики;
- розробка прогнозу варіантів отримання доходів за видами діяльності;
- формування оптимального плану дій з метою досягнення поставленої мети.

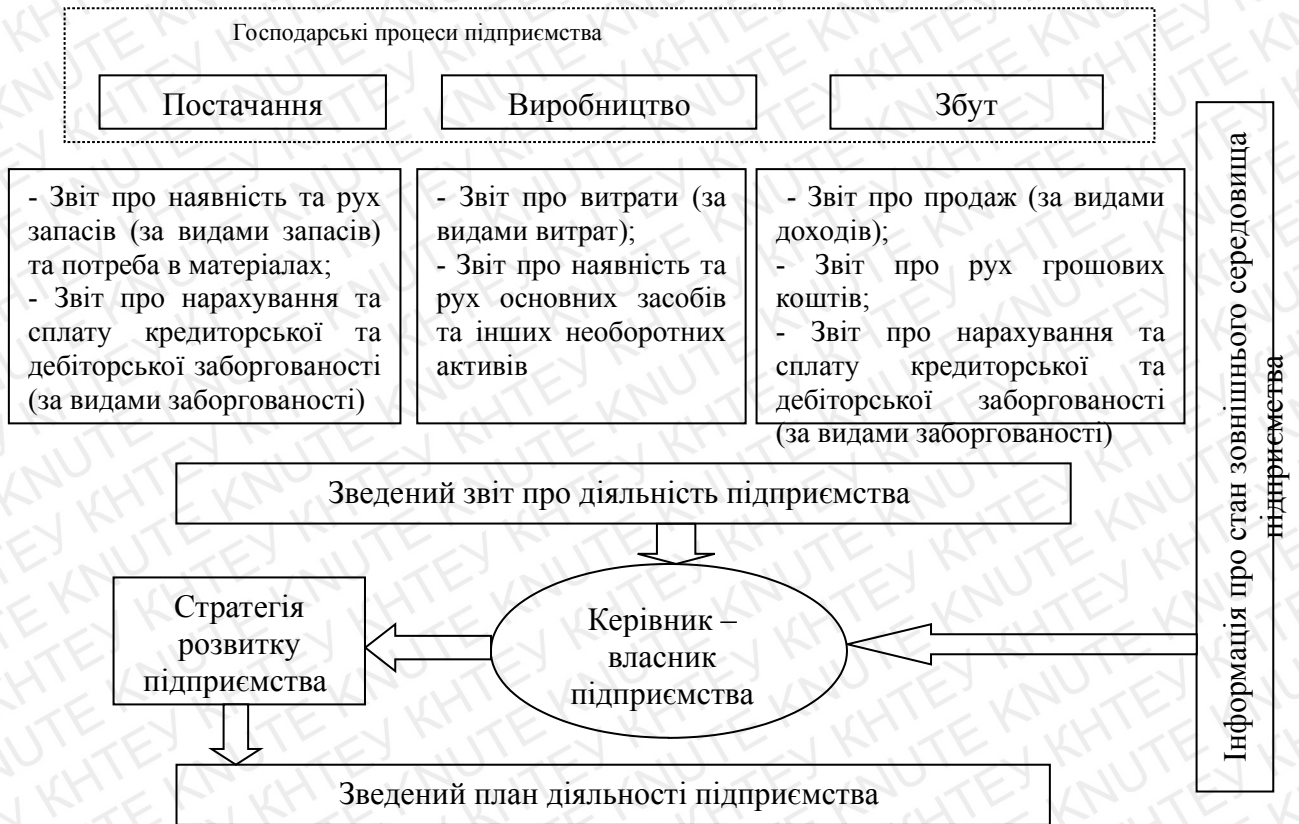


Рис. 2.5 Схема руху інформації в системі управлінського обліку малого підприємства за видами господарських процесів

Джерело: на основі [13]

Управління доходами підприємства можна представити у вигляді блок-схеми, наведеної на рис. [13]

Для прийняття ефективних управлінських рішень використовують поняття маржинального доходу, який ще називають сумою покриття. Маржинальний дохід - це перевищення виручки від реалізації над змінними затратами, які відносяться до певного обсягу продажу продукції [13, с.109].

Величина маржинального доходу показує яку частину у покриття постійних затрат і одержання прибутку вносить конкретний вид продукції. Якщо маржинальний дохід зменшити на суму постійних затрат, то одержимо прибуток від реалізації певної продукції.

Показник маржинального доходу використовують у системі директ - костинг для визначення внеску кожного продукту, виду діяльності, центру відповідальності у загальний прибуток підприємства.

Крім того, політика управління доходами здійснюється по відношенню до: видів продукції; ціни продажу продукції; місць отримання доходу від реалізації продукції.

Застосування управлінських підходів до обліку доходів на досліджуваному підприємстві ТОВ «М.М.МЕГРІ», було здійснено в часовому діапазоні 2013-2015 рр. Найбільш стабільно підприємство працювало у 2014 року. З метою реалізації управлінського підходу щодо відображення доходів підприємства їх було класифіковано у двох напрямках: за центрами виникнення; за процесами.

На даному підприємстві визначення ступеню завершеності виконання робіт здійснюється шляхом закриття виконаної частини роботи актом виконаних робіт. Тобто, ті розрахунки, що засновані на пропорційній основі, не використовуються не лише через їх громіздкість, а ще й тому, що дане відображення доходів впливає на фінансовий результат. У той же час, визнання доходів по факту оформлення акту виконаних робіт, не суперечить положенням П(С)БО 15 "Дохід", у частині визнання доходів від надання послуг.

Для всіх видів доходів від реалізації робіт і послуг підприємство ТОВ «М.М.МЕГРІ», використовує субрахунок 701 "Доходи від реалізації готової продукції". Для оперативного контролю виконання робіт та послуг з метою управління процесом отримання доходів, відкрито аналітичні рахунки за місцями виникнення доходів (замовникам), за видами діяльності, яка призводить до отримання доходів або за замовленнями. Оскільки облік на підприємстві автоматизовано, причому програму автоматизації розроблено відділом розробок, то аналітику можна формувати довільно.

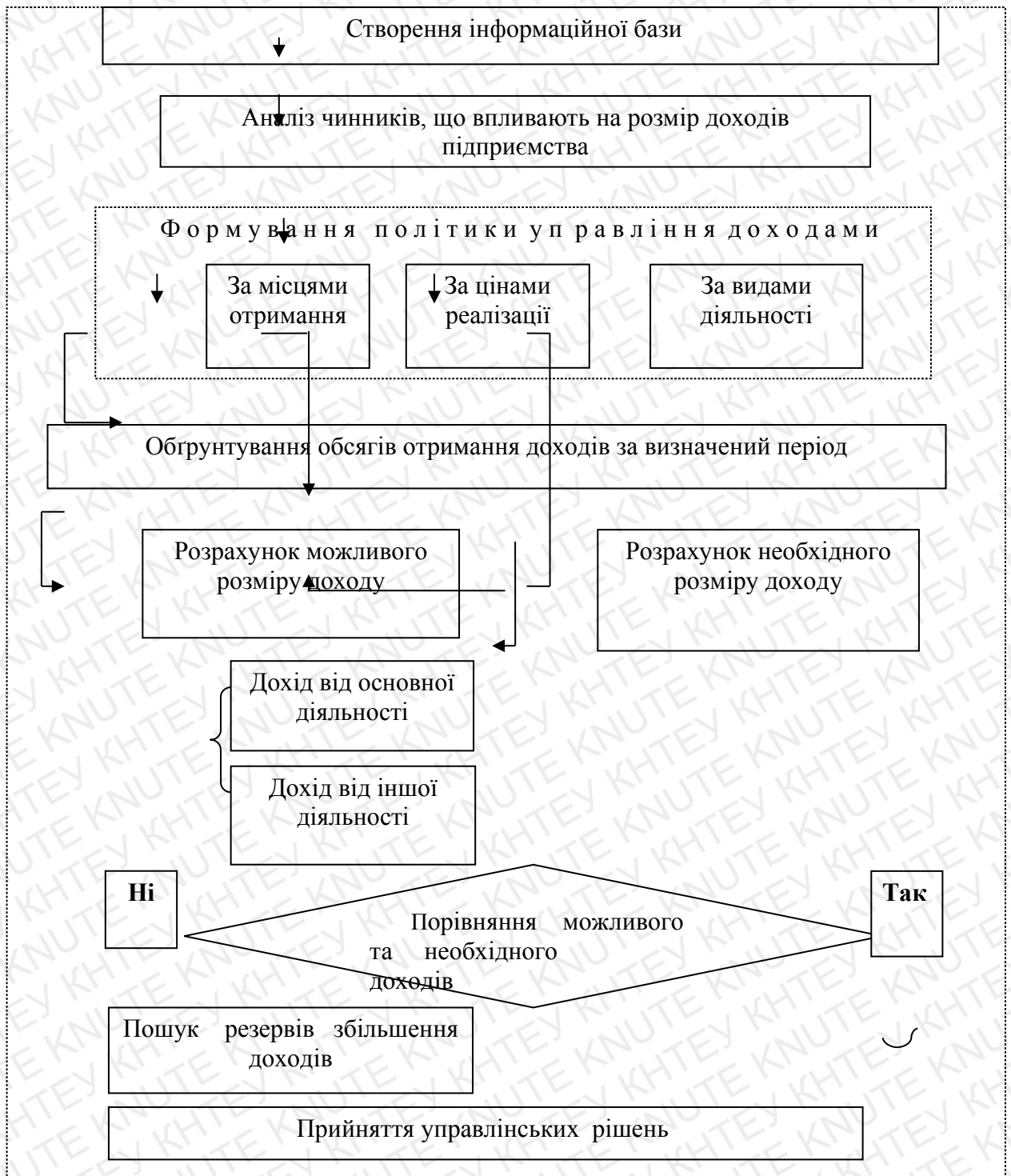


Рис. 2.6 Блок-схема управління доходами підприємства
Джерело: на основі [20, с. 239]

Групування доходів здійснюється у підпрограмі MICROSOFT EXCEL, що є основою підпрограми з управління витратами підприємства.

З системи бухгалтерського обліку дані у визначеній послідовності переносяться до підпрограми управління. Дані групуються у табличному відображенні за ознаками місць виникнення (контрактів, договорів,

контрагентів) та за напрямками діяльності, що є джерелом виникнення доходів (поставка обладнання, монтаж, супровід).

Для випробування програми розподілу доходів за місцями виникнення та за видами діяльності використано дані журналу господарських операцій за липень 2016 року, коли підприємство отримало прибуток. Цей же період було досліджено і з метою управління витратами. За даними журналу господарських операцій (ведеться у електронному вигляді), з 01 по 30 липня було здійснено 15 операцій реалізації, за якими відображено отримання доходу від реалізації.

Загальна сума отриманих доходів разом з ПДВ склала 133 250 грн., без податку на додану вартість, що становить 22 475 грн. дохід становить 111 375 грн. При цьому, здійснювалось три основних види діяльності: поставка обладнання (Чернігівська область, Сумська область), технічне обслуговування (м. Київ та Львівська область), супровід (Сумська область, Тернопільська область, Львівська область, Одеська область).

Дослідження доходів за місцями їх отримання показало, що найбільший дохід - 36% (47 240 грн.) одержано від ТОВ «Оберіг»(м. Київ) за поставку обладнання, 22% (30 000 грн.) - згідно договору з ПП «Ліно» за впровадження програмного забезпечення, 19% (26 084 грн.) отримано дохід від ТОВ «Rainbow», 13% (15 550 грн.) – дохід отриманий від ТОВ «Комора». Інші доходи у загальній сумі не перевищують 10% одержані від ТОВ «Адаманти», ТОВ «ЛОГО», ПП «Еміна» тощо (табл.2.8).

Розподіл доходів за видами, де загальна сума склала 134 250 грн., з якої 53% (71 152,5 грн. - за поставку обладнання, 42% (56 385 грн.) - за роботи по монтажу і 5% (6 712,5 грн.) - за гарантійне обслуговування(табл .2.7).

Таблиця 2.7

Аналіз отриманих доходів за місяцями

№ п/п	1	2	3	4	5	6
Назва підприємства	ТОВ «Геовіжн»	ПП «Фіаско»	ТОВ «Пантеон»	ТОВ «КЛК»	ТОВ «Севенсіс»	ПП «Еміна»
Розмір доходу (у %)	36	22	19	13	10	3

Джерело: на основі інформацією ТОВ «М.М.МЕГРІ».

Розподіл доходу за липень 2016 року за видами діяльності

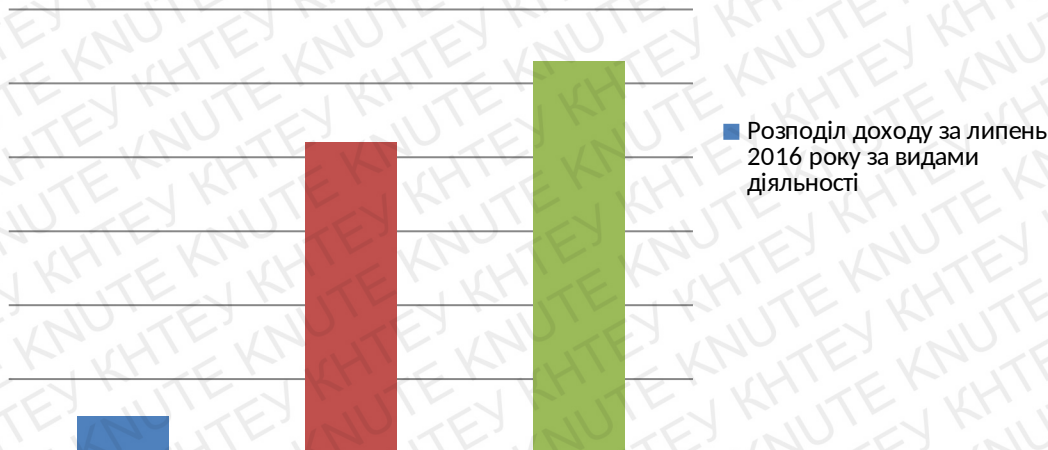


Рис. 2.7 Розподіл доходу за липень 2016 року за видами діяльності

Джерело: на основі інформацією ТОВ «LEMBERG INDUSTRIAL»

Критично проаналізувавши дослідження щодо отримання та визнання доходів від виконання робіт та надання послуг, можна стверджувати, що визнання доходів від надання послуг має свої особливості. Вони стосуються поетапного визнання доходів при виконанні робіт і послуг що мають довготерміновий характер. Такі доходи доцільніше визнавати на дату виконання певного етапу робіт чи послуг, що підтверджується актом виконаних робіт.

Критично проаналізувавши теоретичні підходи та дослідивши практику обліку доходів підприємств, які займаються наданням послуг у сфері

інформатизації, було запропоновано застосувати методику управлінського підходу до обліку доходів. Для здійснення переходу до управлінського обліку було використано програму MICROSOFT EXCEL, де відбувається групування доходів як за місцями отримання, так і за напрямками діяльності. Переваги такої методики формування показників доходів наступні:

- здійснюється відображення і контроль за отриманням доходів за кожним контрагентом (за місцями отримання);
- накопичується інформація про загальну суму доходів, отриманих від реалізації послуг;
- накопичується інформація про доходи, отримані за окремими видами діяльності, що дає змогу приймати рішення про доцільність окремих її видів.

2.4. Розкриття інформації про доходи операційної діяльності у звітності підприємства

Формування інформації про діяльність підприємства, зокрема її фінансовий бік, відбувається за допомогою методів та інструментарію бухгалтерського обліку, ведення якого на підприємстві ТОВ «М.М.МЕГРІ», здійснюється бухгалтерською службою, яка формує інформацію для системи управління. Інформаційне забезпечення управління впливає на діяльність підприємства, оскільки саме інформація здатна впорядкувати господарські операції та процеси, забезпечити відносну рівновагу між внутрішніми та зовнішніми потребами підприємства.

Варто відмітити, що «підготовка даних для звітності та сам процес складання звітності – це два самостійних етапи» [20], тому заключним етапом у досягненні мети фінансової звітності є процеси її подання та оприлюднення, що, на нашу думку, становить окремий етап, відносно відокремлений від інших. Як відомо можливість приймати ефективні рішення широким колом користувачів забезпечує організація бухгалтерського обліку. Від рівня організації бухгалтерського обліку залежить ефективність забезпечення всієї

системи інтересів користувачів фінансової звітності та функціонування бухгалтерського обліку на підприємстві.

Річний звіт головний бухгалтер подає особисто в передбачені законодавством інстанції та строки. Головний бухгалтер має можливість надіслати фінансову звітність рекомендованим листом з описом вкладення та повідомленням про вручення або використати електронні методи подачі фінансової звітності за допомогою мережі інтернет. Отже, існує ряд повноважень, якими наділені відповідні працівники, що забезпечують практичну реалізацію процесів подання та оприлюднення фінансової звітності. Такі повноваження повинні виконувати працівники, що схематично ілюструє рис. 2.8.

Стосовно подання фінансової звітності адміністрація виконує контрольні функції, і навпаки, щодо її оприлюднення – контрольні функції виконує бухгалтерія.

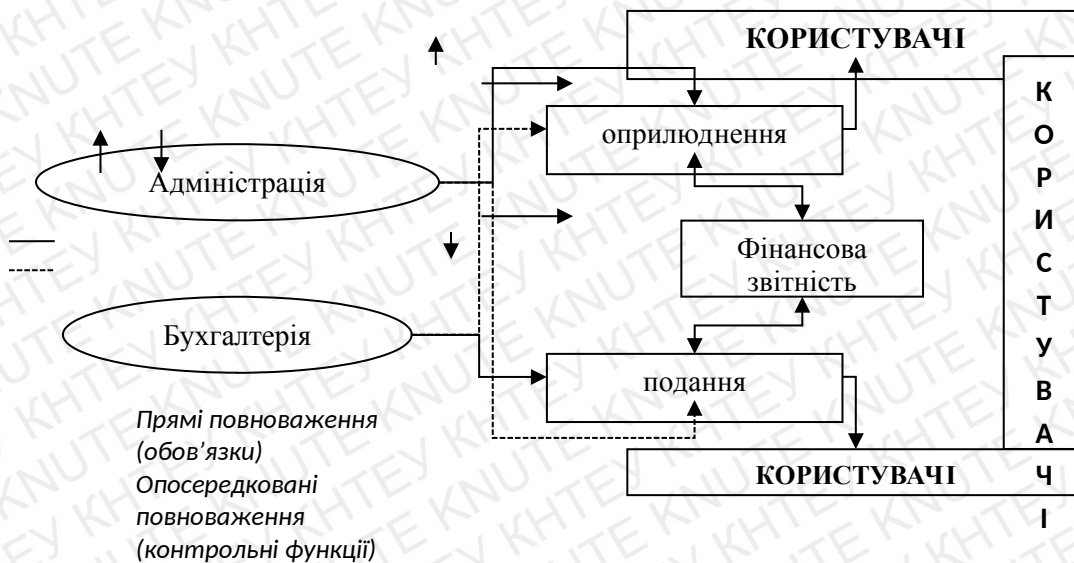


Рис. 2.8. Схема розподілу повноважень при реалізації подання та оприлюднення фінансової звітності

Джерело: розробка автора

Дана схема встановлює відповідальності та розподіл обов'язків щодо практичної реалізації подання та оприлюднення фінансової звітності досягається належний рівень їх організації.

Документальне забезпечення процесів подання та оприлюднення фінансової звітності ТОВ «М.М.МЕГРІ», показано на рис. 2.9, з якого випливає,

що на підприємстві є необхідність розробити Положення про подання та оприлюднення фінансової звітності, що покладає забезпечення процесу її подання на працівників бухгалтерії, а оприлюднення – на адміністрацію підприємства. Це дозволить захистити інтереси користувачів фінансової звітності та уникнути небажаних рішень через нерозкриття інформації. Таке Положення організовує регулювання процесів подання та оприлюднення фінансової звітності на мікрорівні та є легітимним (вводиться в дію) наказом керівника. Воно показує, яким чином необхідно організувати внутрішню роботу на підприємстві, щоб досягти максимального результату у площині подання та оприлюднення фінансової звітності.

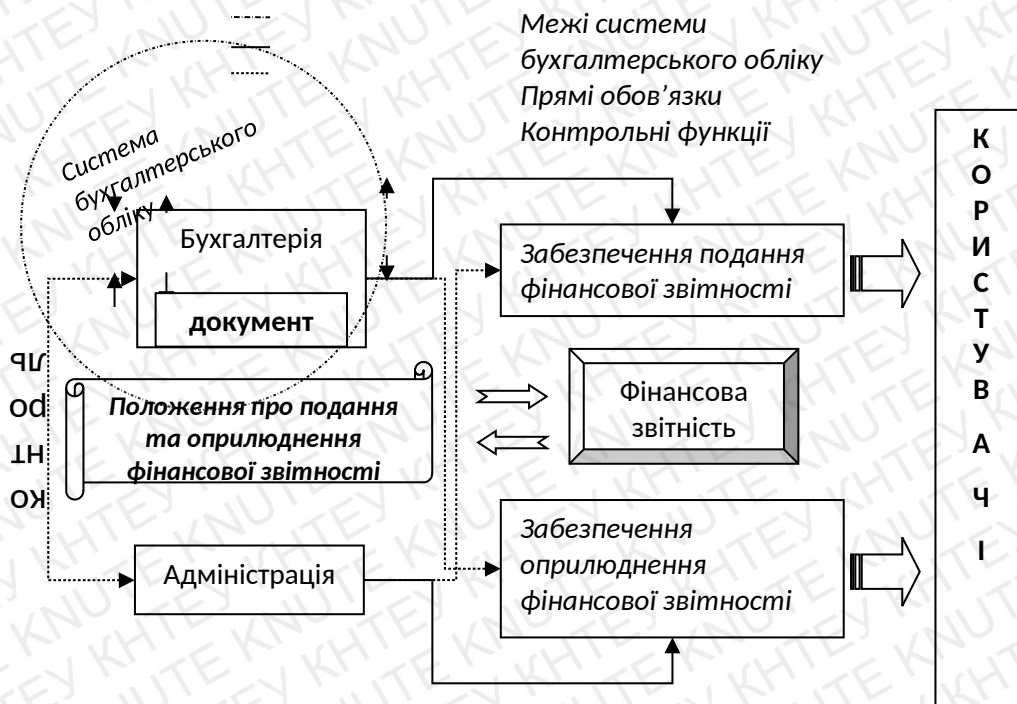


Рис. 2.9 Схема реалізації процесів подання та оприлюднення фінансової звітності ТОВ ТОВ «М.М.МЕГРІ»,

Джерело: на основі даних ТОВ «М.М.МЕГРІ»,

Основа формування фінансової звітності наведено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», який можна вважати базисом фінансової звітності в Україні.

Дослідження розвитку спрощеної форми фінансової звітності та методики їх складання свідчить про намагання розробників максимально наблизитися до

вимог міжнародних стандартів. Це підтверджується наступними висновками [10, с. 12]

- відбулися зміни в нормативно-правовій базі в частині вирішення завдання Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності щодо спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності для окремої категорії малих підприємств.
- прийняття НП(С)БО 1 призвело до зміни форм фінансової звітності, які стали максимально наближеними до фінансової звітності за міжнародними стандартами. Малі підприємства, що прийняли рішення щодо складання фінансової звітності за нормами МСФЗ для МСП повинні складати не спрощений комплект фінансової звітності згідно з П(С)БО 25, а повний комплект фінансової звітності згідно з національним П(С)БО 1.
- порівняння елементів фінансової звітності за національними і міжнародними стандартами для малих і середніх підприємств свідчить про зближення нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку в частині організації обліку та складання фінансової звітності в Україні та врегулювання показників фінансової звітності до вимог МСФЗ.

Дослідження норм національного і міжнародного законодавства щодо регулювання формування і подання фінансової звітності дало можливість виділити склад фінансової звітності різних за розмірами підприємств залежно від застосованої нормативної бази (табл. 2.8).

З табл. 2.9 видно, що пакет звітності за міжнародними стандартами складається з більшої кількості звітів та розкриває значно ширший обсяг фінансової інформації про природу та обсяги економічних ресурсів суб'єкта господарювання. Особливо значні відмінності в складі фінансової звітності відчутні для малих підприємств, оскільки національними вимогами передбачено складання двох фінансових звітів, а за міжнародними вимогами – п'ять (а в деяких випадках – шість) фінансових звітів.

Таблиця 2.8

Склад фінансової звітності відповідно до розміру підприємств та застосовуваних стандартів бухгалтерського обліку

<i>Види підприємств</i>	<i>Нормативний документ</i>	<i>Види фінансових звітів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>За національними стандартами (П(С)БО)</i>		
Для великих і середніх підприємств	НП(С)БО 1	Баланс (звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал Примітки до фінансової звітності
Для малих підприємств	П(С)БО 25	Баланс (ф.1-м) Звіт про фінансові результати (ф.2-м)
Для мікропідприємств	П(С)БО 25	Баланс (ф. 1-мс) Звіт про фінансові результати (ф. 2-мс)
Для окремої категорії малих підприємств (п. 154.6 ст. 154 ПКУ)	П(С)БО 25	
<i>За міжнародними стандартами</i>		
Для великих підприємств	МСБО 1	Звіт про фінансовий стан на кінець періоду Звіт про сукупні доходи за період Звіт про зміни у власному капіталі за період Звіт про рух грошових коштів за період Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення Звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності
Для середніх і малих підприємств	МСФЗ для МСП	Звіт про фінансовий стан на дату звітності Або єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період, або окремих звітів про прибутки та збитки і окремих звітів про сукупний дохід Звіт про зміни у власному капіталі за звітний період Звіт про рух грошових коштів за звітний період

Джерело: на основі [66]

Методика складання фінансової звітності малих підприємств (ф. 1-м та 2-м; за даними облікових регістрів і рахунків бухгалтерського обліку наведено у Додатку Д.

Висновки до розділу 2

На основі проведеного дослідження зроблено наступні висновки:

В обліковій системі ТОВ «М.М.МЕГРІ», важливе місце відводиться первинному обліку, що забезпечує інформацією бухгалтерський облік. Критичний аналіз існуючих первинних документів з погляду їх інформативності свідчить, що для окремих ділянок обліку доходів операційної діяльності досліджуваного підприємства потребують удосконалення.

Під організацією обліку доходів слід розуміти цілеспрямовану діяльність керівника підприємства зі створення, постійного впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку в частині формування інформації про доходи від основної діяльності з метою прийняття управлінських рішень.

Відповідно, до наказу про облікову політику і організацію бухгалтерського обліку на ТОВ «М.М.МЕГРІ», дохід слід визнавати на дату відвантаження товарів та виконання робіт, а суму відобразити у бухгалтерському обліку відповідно до вимог встановлених П(С)БО № 15 “Дохід”.

Інформація для планування та прогнозування діяльності підприємства на найближчу перспективу формується в системі управлінського обліку, яка є основою для формування інформаційного забезпечення всієї системи управління малим підприємством.

Інформаційне забезпечення управління впливає на діяльність підприємства, оскільки саме інформація здатна впорядкувати господарські операції та процеси, забезпечити відносну рівновагу між внутрішніми та зовнішніми потребами підприємства.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Мета, завдання, інформаційні джерела оподаткування аналізу доходів операційної діяльності

За визначенням відомого вченого-економіста М.Т. Білухи аналіз це такий метод дослідження, який включає в себе вивчення предмета за допомогою мисленого або практичного розчленування цього предмета на складові елементи (частини об'єкта, його ознаки, властивості, відношення)" [6]. Як зазначає Є.В. Мних, "економічний аналіз передбачає систему філософських, спеціальних, економічних, математичних та інших знань, які допомагають робити обґрунтовані судження про природу, зміну і розвиток економічних явищ, процесів" [50].

Функція економічного аналізу заключається у перетворенні економічної інформації обліку, статистики, менеджменту в аналітичну інформацію, що використовується у прийнятті управлінських рішень. Основними задачами економічного аналізу, на нашу думку, слід вважати:

- підвищення науково-економічного обґрунтування бізнес-планів та нормативів (у процесі їх розробки);
- об'єктивне та всебічне дослідження виконання бізнес-планів та дотримання нормативів (за даними обліку та звітності);
- визначення економічної ефективності використання трудових, матеріальних та фінансових ресурсів (окремо та у сукупності);
- контроль за здійсненням вимог комерційного розрахунку (в його повній і незавершній формі);
- виявлення та вимірювання внутрішніх резервів (на всіх стадіях виробничого процесу);
- випробування оптимальності управлінських рішень (на всіх рівнях ієрархічної драбини).

До числа основних традиційних способів і прийомів економічного аналізу можна віднести використання абсолютних, відносних і середніх величин; застосування порівняння, групування, індексного методу, методу ланцюгових підстановок, балансового методу [10].

В економічно розвинених країнах на підставі фінансової звітності економічний аналіз здійснюється у наступних чотирьох напрямках:

- порівняння фінансових звітів;
- аналіз висновків для довгострокової перспективи;
- графічний аналіз;
- аналіз коефіцієнтів, або процентних відношень.

Порівняльний аналіз здійснюється шляхом визначення змін статей фінансової звітності у абсолютних та відносних одиницях (у відсотках) за два або більше періодів. При цьому, відсоток зміни визначається діленням суми зміни статті на її значення у попередньому періоді, яке приймається за базове. [Додаток 3]

Аналіз висновків для довгострокової перспективи полягає у детальному розкритті інформації про діяльність підприємства за 10- 20 років для визначення основних тенденцій його розвитку. Для аналізу, в основному, використовують показники доходів рід реалізації продукції, чистий дохід, загальна сума активів, загальна сума зобов'язань, акціонерний капітал, деякі інші вибрані фінансові показники.

Аналіз коефіцієнтів або процентних відношень дає можливість оцінити суттєві відношення. Існує два види аналізу коефіцієнтів: коефіцієнти в межах одного періоду та коефіцієнти між періодами. Ці коефіцієнти можна згрупувати так, як відображено у табл.3.1 [20].

Досить поширеними серед способів аналізу у сучасній економічній літературі є аналіз коефіцієнтів, що групуються за єдиними обліковими принципами на підставі показників фінансової звітності. Слід виділити такі поширені моделі аналізу показників фінансової звітності як модель Дюпона та модель Альтмана.

Таблиця 3.1

Загальноживані фінансові коефіцієнти

№п/п	Коефіцієнт	Показники
1	Рентабельність	1. Прибуток на акціонерний капітал 2. Прибуток на інвестований капітал 3. Фінансовий ліверидж 4. Доход на акцію 5. Маржа прибутку
2	Ліквідність	6. Коефіцієнт ліквідності 7. Коефіцієнт негайної ліквідності 8. Оборотність рахунків до отримання 9. Оборотність запасів
3	Платоспроможність	10. Відношення власних та позичених коштів
4	Ринкові показники	11. Відношення ціни і прибутку на акцію 12. Коефіцієнт доходності акцій
5	Інші показники	13. Балансова вартість акцій

Джерело: на основі [20]

Динаміку ключових показників ефективності діяльності підприємства, в тому числі доходу, що є основою прибутковості та рентабельності підприємства, дозволяє досліджувати Модель Дюпона. Згідно цієї моделі можна досліджувати динаміку наступних ключових показників підприємства: оборотність чистих активів; рентабельність чистих активів (RONA); рентабельність власного капіталу (ROE); економічне зростання підприємства (SG); середньозважену вартість капіталу (WACC).

Схема проведення аналізу по моделі Дюпона наступна:

- формується фінансова звітність згідно GAAP (Generally accepted accounting principles);
- здійснюється послідовний аналіз факторів ключових показників;
- будуються наглядні схеми факторного аналізу, що дозволяє прослідкувати першопричини змін фінансових показників.

При допомозі моделі Дюпона є можливість перерахування даних фінансової звітності у ціни останнього періоду, що піддається аналізу. Для цього використовуються квартальні індекси інфляції. Після перерахування даних фінансової звітності готується трансформований баланс, що відповідає

загальноприйнятим вимогам.

В системі фінансового аналізу Дюпона головним для підприємства є ефективно генерувати прибуток та здійснювати його реінвестицію.

Рентабельність чистих активів (RONA) визначається шляхом множення рентабельності продаж та оборотності чистих активів. При цьому, рентабельність продаж визначається шляхом ділення прибутку на обсяги продажу, а оборотність чистих активів - шляхом ділення обсягів продаж на чисті активи.

$$RONA = \text{Прибуток} \cdot \frac{\text{Обсяги}}{\text{продажу}} \cdot \frac{\text{Обсяги}}{\text{продажу}} \cdot \frac{\text{Чисті}}{\text{активи}}$$

(3.1)

де

$\frac{\text{Прибуток}}{\text{продажу}}$ - рентабельність продаж показник можливості генерувати оперативний прибуток;
 $\frac{\text{Обсяги}}{\text{продажу}} \cdot \frac{\text{Чисті}}{\text{активи}}$ - оборотність чистих активів (показник можливості генерувати продаж даним числом активів).

Якщо рентабельність чистих активів (RONA) за досліджуваний період збільшилась порівняно з попереднім, то це є позитивним фактором.

Модель Альтмана дає можливість здійснювати прогнозування банкрутства на період до двох років, яке заключається розробці прогнозів фінансового стану та підтримки платоспроможності на необхідному рівні.

Одним з методів прогнозування фінансових показників являється розрахунок індексу кредитоспроможності по моделі Альтмана. Він дослідив фінансовий стан збанкрутілих підприємств та порівняв їх показники з аналогічними підприємствами, що відрізнялись прибутковістю. Дане дослідження дозволило виявити п'ять факторів, які найчастіше характеризують банкрутство та визначити їх вагові критерії. В результаті було отримано модель Альтмана:

$$Z = 1.2X \left[\text{Оборотний} \right]$$

(3.2)

де Z - коефіцієнт ймовірності банкрутства.

Якщо Z менше 1,8, то ймовірність банкрутства дуже висока;

від 1,8 до 2,7 - середня; від 2,8 до 2,9 - невелика; вище 3 - банкрутство малоймовірне.

Комплексний підхід до аналізу фінансових коефіцієнтів (R-аналіз) для всебічної діагностики стану підприємства, включаючи оцінку його економічного потенціалу, фінансової стійкості, платоспроможності, ліквідності та стійкості економічного зростання можна здійснити за використання можливостей сучасної комп'ютерної техніки

Обсяги та структура аналізу формується на доступному обсязі інформації, що включає в себе облікову, статистичну, оперативну та ін.

Загальна структурна схема видів і методів аналізу, які застосовуються на малих підприємствах зображено на рис. 3.1.

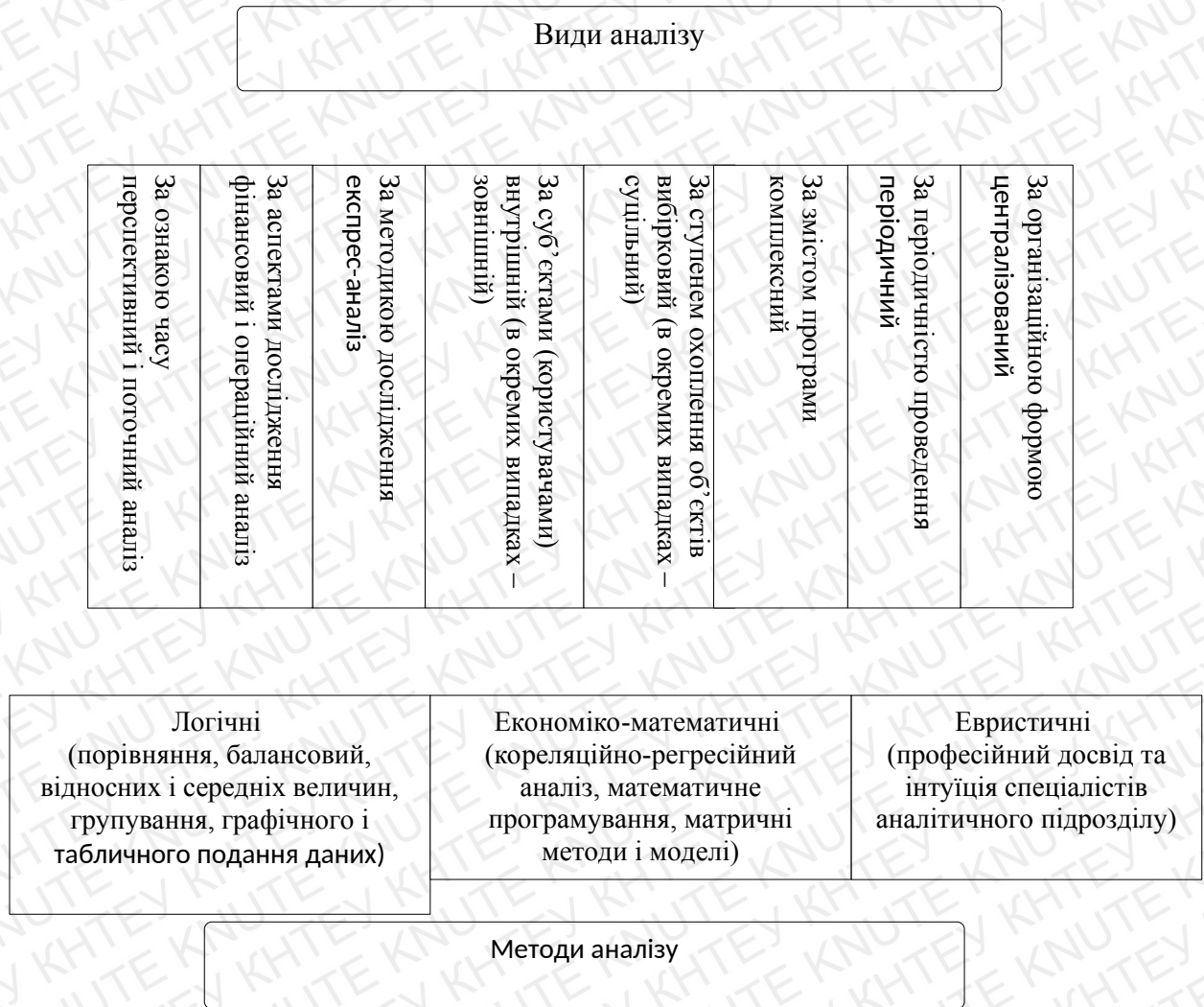


Рис. 3.1. Загальна структурна схема видів і методів аналізу, які застосовуються на малих підприємствах

Джерело: на основі [20]

На малих підприємствах мета організації аналізу залежить від фінансових можливостей підприємства та інформаційних потреб різних категорій користувачів.

Виділення основних видів аналізу для малих підприємств необхідно здійснювати з урахуванням принципу економічності та цілеспрямованості, оскільки вони повинні бути найбільш оптимальними та фінансово доступними для організації аналітичної роботи на малих підприємствах. Складні аналітичні розрахунки вимагають значних фінансових витрат, що є недоцільним в умовах обмеженості ресурсів невеликих підприємств, занадто спрощені – не зможуть в повній мірі задовольнити інформаційні потреби різних категорій користувачів.

Формування ефективної системи аналізу доходів на малому підприємстві повинно здійснюватися з урахуванням масштабу малого підприємства, організаційної структури системи управління та принципів організації аналітичного забезпечення діяльності.

Основними принципами, які повинні бути покладені в основу аналізу доходів на будь-якому підприємстві можна вважати принципи [20]:

- комплексності;
- системності;
- економічності;
- суттєвості;
- гнучкості;
- цілеспрямованості .

Виходячи із принципів комплексності і системності аналітична складова обліково-аналітичного забезпечення для аналізу, повинна бути цілісною та взаємозв'язаною в єдину систему інформаційного забезпечення з комплексним дослідженням фінансово-господарської діяльності.

Формування оптимальної аналітичної складової з позиції витрат і доцільності для отримання якісної, достовірної та своєчасної інформації для системи управління та зовнішніх користувачів – впливає із принципів економічності та суттєвості.

Складова обліково-аналітичного забезпечення повинна швидко пристосуватися до вимог системи управління без зниження рівня її інформаційної ефективності з можливістю досягнення поставлених цілей та вирішення завдань, що впливає із двох останніх принципів гнучкості і цілеспрямованості.

3.2. Методика оподаткування доходів операційної діяльності

Загалом, виділяють дві основні системи оподаткування:

- загальна система оподаткування;
- спрощена система оподаткування.

ТОВ «М.М.МЕГРІ» являється платником спрощеної системи оподаткування, а саме платником 3 групи.

Спрощена система оподаткування – це стимулювання розвитку малого бізнесу через зменшення податкового навантаження.

Згідно ПК України, спрощена система оподаткування – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою.[64]

Єдиний податок – це податок, який сплачується фізичними особами - підприємцями та юридичними особами, які перебувають на спрощеній системі оподаткування.

Виділяють чотири групи платників єдиного податку:

- перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень;
- друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: (- не використовують працю найманих осіб або кількість

осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; - обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень.

- третя група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень;
- четверта група - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Ставки єдиного податку для платників складають:

- першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року
- другої групи - у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року
- третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Розмір ставок для платників єдиного податку четвертої групи (розраховується з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на

виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,81;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,49;

- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,49;

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,16;

- для земель водного фонду – 2,43;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 5,4.

Спрощена система оподаткування не розповсюджується на:

- суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері фінансового посередництва, банки, ломбарди, довірчі товариства, страхові компанії, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи;

- суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам (учасникам і засновникам зазначених суб'єктів та які не є суб'єктами малого підприємництва) перевищують 25% (крім суб'єктів малого підприємництва, які надають житлово-комунальні послуги) ;

- реєстраторів цінних паперів, суб'єктів малого підприємництва, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін

іноземної валюти, суб'єктів малого підприємництва, які провадять діяльність з управління підприємствами, або здійснюють видобуток та реалізацію корисних копалин, а також на суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення;

- суб'єктів малого підприємництва, які є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом, оптовим продажем підакцизних товарів та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів;

- суб'єктів малого підприємництва, які провадять спільну діяльність;

- суб'єктів малого підприємництва, які надають послуги у сфері телерадіомовлення (ТРМ);

- фізичних осіб - підприємців, які надають в оренду житлові приміщення загальною площею що перевищує 100 кв. метрів та нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/ або їх частини сумарна орендована площа яких перевищує 300 кв. метрів, а також юридичних осіб, які надають в оренду земельні ділянки несільськогосподарського призначення, що перебувають у їх власності, загальною площею більше 20 соток.

Платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій. [64]

3.3. Методика і організація аналізу доходів операційної діяльності

Організація аналізу на малому підприємстві повинна складатися із етапів організаційного процесу, визначення кола суб'єктів-виконавців організаційних

дій та документальне підтвердження правильності виконання послідовності процесу (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Організація аналітичного забезпечення на підприємствах малого бізнесу

Етап	Сутність організаційних положень	Суб'єкти, відповідальні за організацію роботи	Документальне оформлення
1	2	3	4
Підготовчий (або плановий) етап	Визначення окремих елементів підсистеми аналітичного забезпечення (об'єкти, суб'єкти, види, методи аналізу, інформ. потреби користувачів) та встановлення їх зв'язків в рамках обліково-аналітичного за безпечення	Власник-керівник, бухгалтер (бухгалтер-аналітик)	Положення про організацію аналітичного забезпечення діяльності малого підприємства
Основний (практичний) етап	Практична реалізація обраної моделі та взаємозв'язків вибраних елементів аналітичного забезпечення системи управління (проведення аналітичних розрахунків, надання інформації користувачам, аналіз отриманої інформації, оцінка корисності отриманої інформації та ін.)	Бухгалтерська служба (бухгалтер, бухгалтер-аналітик)	Аналітичні таблиці, довідки за результатами аналітичних розрахунків
Заключний етап	Контроль і оцінка практичного впровадження запланованих структурних елементів, оцінка їх взаємозв'язку та взаємоузгодженості, напрями проведення необхідних коригуючих дій для досягнення максимального ефекту від аналітичної інформації та прийняття управлінських рішень	Бухгалтерська служба (бухгалтер, аналітик), власник-керівник	Прийняття рішень, їх документальне оформлення у вигляді укладання договорів, зміни положень стратегії діяльності

Джерело: на основі [20]

Варто відмітити, що на визначення суб'єктів організації аналізу впливають масштаби малого підприємства, організаційна структура системи управління, рух інформаційних потоків в системі управління.

На малих підприємствах мета організації аналізу залежить від фінансових можливостей підприємства та інформаційних потреб різних категорій користувачів, що дозволяє запропонувати наступне формулювання мети організації аналізу: мета організації аналізу на малих підприємствах – розробка раціональної підсистеми аналітичного забезпечення з визначенням оптимальних структурних елементів та встановленням їх ефективної взаємодії в рамках ресурсних можливостей і інформаційних потреб малого підприємства[20].

Дохід – один з основних господарських показників роботи підприємства. За його допомогою визначаються рівень рентабельності, тобто прибутковість, ефективність функціонування підприємства.

Методику економічного аналізу отримання доходів розглянемо на основних показниках досліджуваного товариства .

Дані для аналізу взято за останні 5 років діяльності підприємства та проведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Динаміка основних показників господарської діяльності «М.М.МЕГРІ», у 2013-2017 рр.

1	Показник 2	тис. грн					Абсолютне відхилення (+,-)			Відносне відхилення, %						
		3	4	5	6	7	8			9						
1	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	28155	23439	15013	21360	22423	-4716	-8426	6347	1063	-5732	-16,75	-35,95	42,28	4,98	20,36
2	Інший операційний дохід	330	2488	3620	665	309	2158	1132	-2955	-356	-21	653,94	45,50	-81,63	-53,53	6,36
3	Чистий прибуток	1342	1019	1060	21	676	-323	41	-1039	655	-666	-24,07	4,02	-98,02	3119,05	-49,63

Дані, наведені в табл. 3.3, свідчать про прибутковість діяльності «М.М.МЕГРІ», у 2013-2017 рр., що підтверджується наступними даними.

Дохід від реалізації товарів знизився з 28155 тис. грн. в 2013 р. до 23439 тис. грн. в 2014 р., до 15013 тис. грн. в 2015р., збільшився до 21360 тис.грн. в 2016р.,до 22423 тис.грн. в 2017р. Найбільше збільшення доходу від реалізації товарів «М.М.МЕГРІ», відбулося у 2013-2014 рр. Збільшилися в аналізованому періоді і доходи від іншої операційної діяльності «М.М.МЕГРІ»,: з 330 тис. грн. до 2488 тис. грн. на 2158 тис. грн в 2014 р. Менші темпи зростання доходів від реалізації товарів вплинули на істотне зростання чистого прибутку, приріст якого у 2013-2015 рр. склав 1060 тис. грн.

Графічне підтвердження темпів зростання доходу від реалізації товарів, інших операційних доходів та чистого прибутку «М.М.МЕГРІ», наведено на рис.3.2, 3.3.

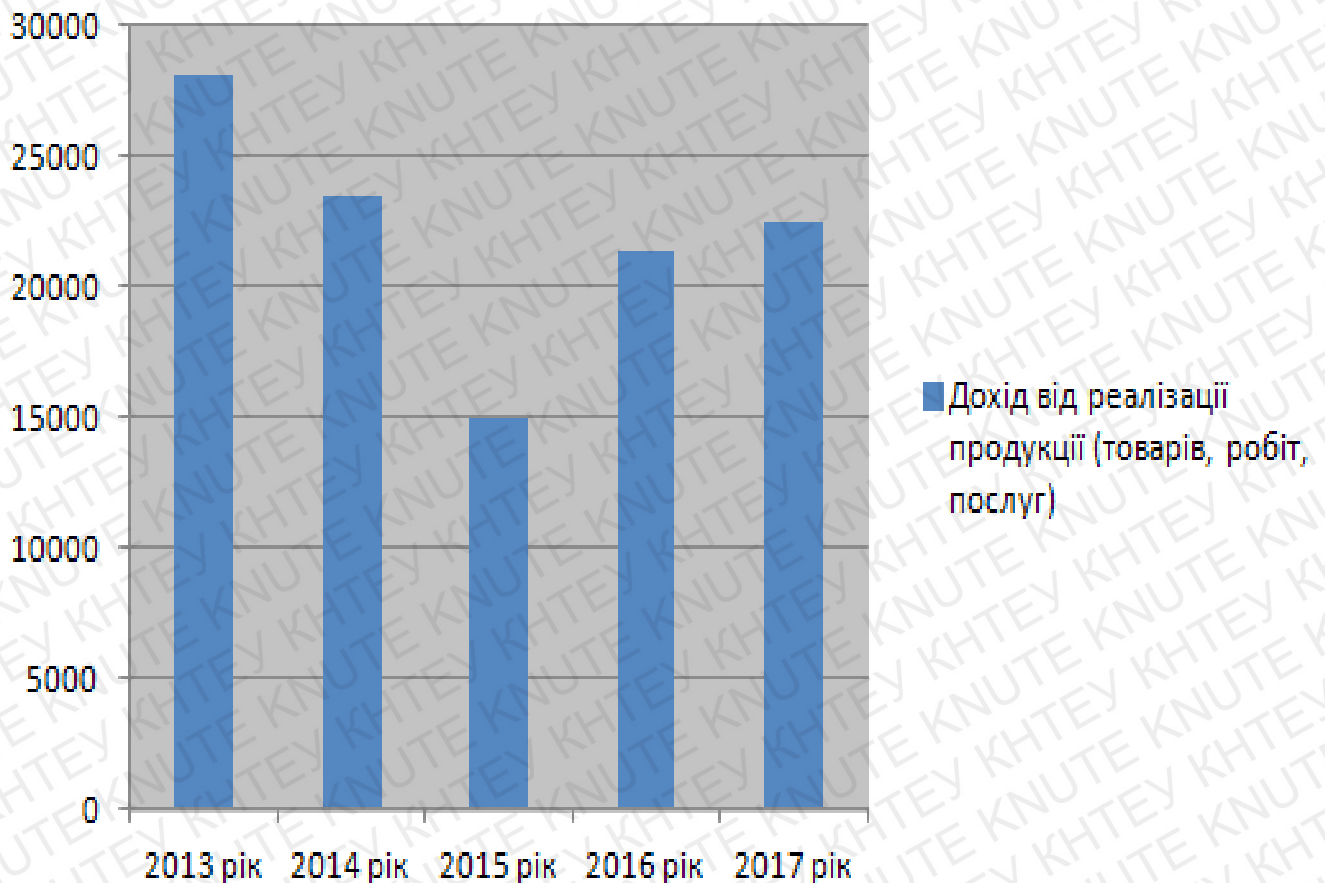


Рис. 3.2 Динаміка доходу від реалізації товарів «М.М.МЕГРІ», у 2013-2017рр.

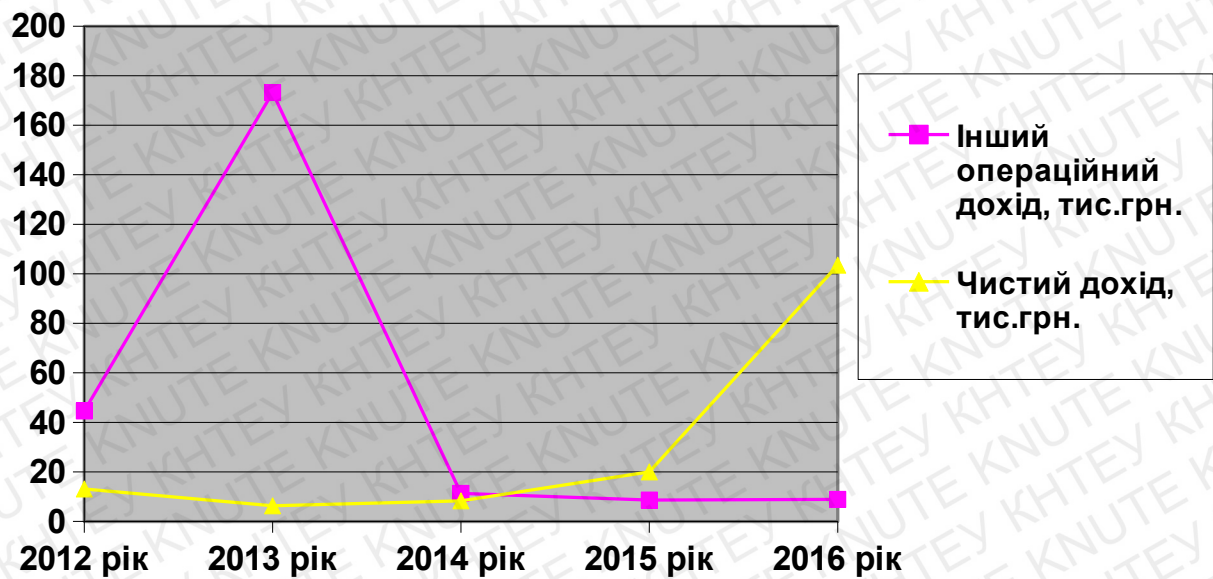


Рис. 3.3 Динаміка іншого операційного доходу та чистого прибутку «М.М.МЕГРІ», у 2013-2017рр.

Проаналізувавши динаміку структури доходів підприємства «М.М.МЕГРІ», за абсолютним та відносним відхиленням перейдемо до аналізу відносних показників, які було визначено у попередньому підрозділі (табл.3.4).

Таблиця 3.4

**Динаміка відносних показників доходів господарської діяльності
ТОВ «М.М.МЕГРІ», у 2013-2017 рр.**

№ п/п	Показники	2013р., %	2014р., %	2015р., %	2016р., %	2017р., %	Абсолютне відхилення, тис.грн. (+;-)					Відносне відхилення, %				
							1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Рівень чистого доходу до обсягів	84,9	84,2	84,1	86,5	87,0	-0,7	-0,1	2,4	0,5	2,1	-0,8	-0,1	2,8	0,6	2,5

Продовження табл. 3.4

2	Рівень інших доходів до	1,6	0,8	0,9	2,1	3,2	-0,8	-0,1	1,2	1,1	1,6	-50,0	12,5	133,3	52,4	100,0
3	Коефіцієнт чистого операцій	83,3	83,3	83,3	83,3	83,3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	Рівень чистого операційного	72,9	99,1	89,0	94,5	97,5	26,2	-10,1	6,4	3,0	24,6	35,9	-10,2	6,2	3,2	33,7

Аналізуючи дані таблиці 3.4, необхідно відмітити, що протягом 2013 – 2017 рр. на підприємстві «М.М.МЕГРІ», дещо збільшився процент чистого доходу до обсягу реалізації – 2,1%, також спостерігається збільшення рівня інших операційних доходів у загальному обсязі реалізації з 1,6% до 3,2%, тобто на 100%. Коефіцієнт чистого операційного доходу протягом аналізованого періоду залишався сталим і перебував на рівні 83,3%, що характеризує сталий рівень непрямого оподаткування підприємства. Рівень чистого операційного доходу до вартості використовуваних доходів протягом 2013 – 2017 рр. на «М.М.МЕГРІ», зростав з 72,9% до 97,5%, тобто зростання склало 33,7%.

На рис.3.4 показано динаміку відносних показників доходів досліджуваного підприємства.

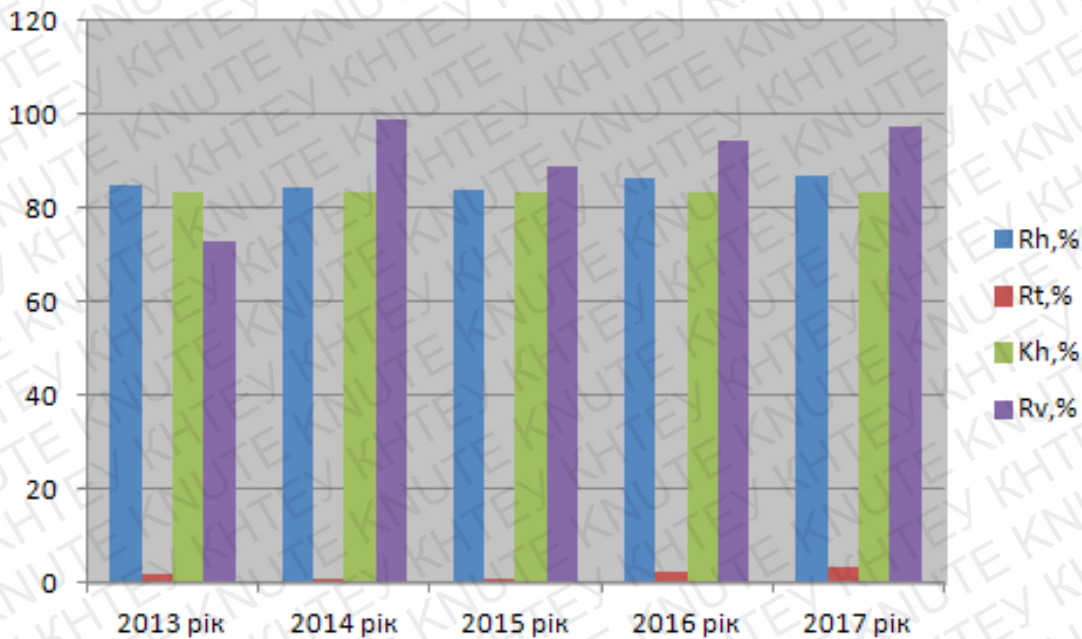


Рис.3.4 Динаміка відносних показників доходу ТОВ «М.М.МЕГРІ»,
Визначивши загальні тенденції господарської діяльності ТОВ «М.М.МЕГРІ», перейдемо до визначення напрямків реалізації його господарсько-фінансової діяльності.

Фінансова діяльність товариства спрямована на реалізацію товарів, надання в оренду об'єктів техніки, а також надання послуг вантажних перевезень.

Дослідити результативність такої діяльності підприємства можна на основі даних наведених у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Динаміка та структура доходу від операційної діяльності
«М.М.МЕГРІ» у 2013-2017 рр.**

№ п / п	Показники	2013р., тис. грн.	2014р., тис. грн.	2015р., тис. грн.	2016р., тис. грн.	2017р., тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис.грн. (+;-)					Відносне відхилення, %				
							8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1	Дохід від надання в	4,9	37,0	1,5	2,1	1,9	32,1	-35,5	0,6	-0,2	-3,0	655	-95,9	40,0	-9,5	-61,2

Продовження табл. 3.5

2	Дохід від реалізації товарів	8208,9	2796,7	591,4	967,4	1109,8	-5412,2	-2205,3	376	142,4	-7099,1	-65,9	-78,8	63,6	14,7	-86,5
3	Дохід від надання послуг	39,7	136,2	9,8	6,5	7,0	96,5	-126,4	-3,3	0,5	-32,7	243	-92,8	-33,7	7,7	-82,4
	Всього	8253,5	2969,9	602,7	976,0	1118,7	-5283,6	-2367,2	373,3	142,7	-7134,8	-61,0	-79,7	61,9	14,6	-86,4
1	Дохід від надання в оренду	0,05	1,2	0,2	0,2	0,2	1,15	-1,0	0	0	0,15	230	-83,3	0	0	300
2	Дохід від реалізації товарів	99,5	94,2	98,1	99,1	99,2	-5,3	3,9	1,0	0,1	-0,3	-5,3	4,1	1,0	0,1	-0,3
3	Дохід від надання послуг	0,5	4,6	1,6	0,7	0,6	4,1	-3,0	-0,9	-0,1	0,1	820	-65,2	-56,2	-14,3	20,0
	Всього, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

За даними таблиці 3.5 видно, що основним складовими результату господарсько-фінансової діяльності «М.М.МЕГРІ», є отримувані підприємством доходи від реалізації товарів та від надання послуг вантажного перевезення. Так у 2014 р. їх частка у загальних доходах підприємства становила 99,5% і 0,5% або 8208,9 тис. грн. і 39,7 тис. грн. відповідно. У 2014-2017 рр. доходи від реалізації товарів знизилися на 7099,1 тис. грн. або 86,5%, а доходи від надання послуг вантажного перевезення – на 32,7 тис. грн. або 82,4%.

Інші складові доходу від надання в оренду техніки, у структурному співвідношенні мали майже однаковий вміст. У 2014 р. доходи отримані від оренди техніки збільшилися на 35,5 тис. грн. або 95,9%. Протягом п'яти років обсяг отриманих доходів за цими статтями знизився до 3,0 тис. грн. або 61,2%.

Аналізуючи прибуток від реалізації товарів підприємства, можна виявити резерви збільшення загальної суми прибутку.

На зміну прибутку від реалізації товарів впливають такі чинники (їх можна розрахувати за даними внутрішньої і зовнішньої звітності):

- 1) зміна обсягу реалізованої товарів;

- 2) зміна цін;
- 3) зміна повної собівартості реалізованих товарів;
- 4) зміна структури реалізованих товарів.

У системі аналізу інформація про доходи підприємства є надзвичайно цінною, багатогранною й швидкоплинною. За значенням для її користувачів вона займає місце поряд з інформацією про активи, зобов'язання та капітал підприємства.

Облік та аналіз доходів підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку із вдосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища.

Для забезпечення фінансової стабільності, зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів для встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результативних показників діяльності.

Основним показником беззбитковості роботи підприємства є прибуток, проте за цим показником, взятим ізольовано, не можна зробити ґрунтовних висновків щодо рівня рентабельності. Високий рівень збитковості у галузі сьогодні спричинений зокрема тим, що керівники підприємств не мають інформаційної можливості визначати рентабельність окремих видів товару [66, с.54].

Рентабельність реалізації купівельних товарів пропонуємо визначати згідно із такою залежністю:

$$P_{к.т.} = П / C_{к.т.} \quad (3.3),$$

де: $П$ – прибуток, грн.;

$C_{к.т.}$ – собівартість реалізованих купівельних товарів (Дт 902 без урахування торговельної націнки), грн.

За допомогою інформації про рентабельність купівельних товарів (їх груп) управлінський персонал зможе сформувати оптимальну структуру асортименту і на цій основі формувати цінову політику.

Зміна структури товару має значний вплив на рівень собівартості, а отже, на рентабельність. Вплив на прибуток залежатиме від того, як змінилась структура – в бік низько - чи високорентабельного товару. Тому слід постійно вживати заходів з виявлення низько - або нерентабельного товару і приймати відповідні управлінські рішення (рис. 3.5).



Рис 3.5 Напрями і види аналізу доходів операційної діяльності

Таким чином дослідження основних показників і підходів до аналізу доходів операційної діяльності підприємства дозволило дійти висновку щодо необхідності поєднання традиційного економічного аналізу основних показників та інструментів обліку в системі управління підприємством.

Розглянутий аналіз багатоаспектний і великою мірою визначений поточною ринковою кон'юнктурою, яка може надати абсолютно нові постановки завдань. При вирішенні кожної проблеми неможливо обмежитися

апріорним баченням, тому слід проводити облік та аналіз за всією системою господарських фактів і на цій основі розробляти управлінські рішення.

При аналізі дебіторської заборгованості ТОВ «М.М.МЕГРІ», виникло ряд питань, що має місце до змін у лояльній політиці підприємства, а саме:

1. Відсутність раціональної організації та методики аналізу доходів, зокрема в частині аналізу процесу реалізації товарів, зумовлює виникнення проблем при оцінці збутової діяльності підприємства та визначення фінансових результатів від реалізації товарів.

2. Існування формального підходу до розробки облікової політики та не приділення належної уваги деталізації її положень зумовлює використання альтернативних варіантів до облікового відображення доходів від операційної діяльності, що призводить до непорівнянності інформації, наданої користувачам.

Отже, для зростання прибутку ТОВ «М.М.МЕГРІ», потрібно взяти наступні заходи:

- 1) нарощувати обсяги реалізації товарів;
- 2) впроваджувати заходи щодо підвищення продуктивності праці своїх працівників, мотивувати їх;
- 3) орієнтуватися на ринок та захопити якомога більшу його частку протягом 2 років;
- 4) зменшувати витрати, що відповідно знизить собівартість товару;
- 5) з максимальною віддачею використовувати потенціал, що є у його розпорядженні, включаючи і фінансові ресурси;
- 6) найдоцільніше розміщувати одержаний раніше прибуток задля досягнення оптимального ефекту;
- 7) реалізувати державну політику з питань управління і контролю за використанням, охороною та відтворенням ресурсів в межах своєї компетенції;
- 8) поліпшити якість робіт з метою забезпечення єдиної технічної політики.

Використання запропонованих методик на даному підприємстві сприятиме посиленню економічного ефекту від реалізації товарів і прискоренню отримання грошових коштів від дебіторів.

Висновки до розділу 3

Досліджуючи організацію і методику оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності можна зробити наступні висновки:

1. Призначення контролю відповідає цілям управління, які визначаються економічними закономірностями розвитку підприємства. Суть контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює облік і перевірку того, як об'єкт управління виконує його вказівки. Основною метою цієї функції є регулювання відхилень в діяльності суб'єкта управління від заданої виробничої програми, а в разі виявлення відхилень приведення господарської системи підприємства до стійкого положення.

2. Формування механізму контролю за процесом отримання доходу повинно відбуватися в рамках управлінського обліку, однак базуватися на загальній єдиній інформаційній базі, яка формується в рамках бухгалтерського обліку з подальшим її використанням для отримання аналітичної інформації та прийняття управлінських рішень.

Більшу частину контролюючих процедур на малому підприємстві виконує бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, або сам головний бухгалтер чи керівник.

3. З'ясовано, що на підприємстві контроль не проводиться, тому запропоновано ввести на підприємстві внутрішньогосподарський контроль дасть можливість оцінити позиції підприємства на ринку, його прибутковість та перспективи розвитку. Він дозволить виявити слабкі та сильні місця підприємства і діяти відповідно.

4. Важливим завданням контролю, а саме внутрішнього контролю є встановлення того, як працівники обліку виконують покладені на них обов'язки щодо забезпечення контролю за достовірністю поданих документів і

своєчасністю їх обробки, а в особливості обліку доходів від операційної діяльності.

5. У системі аналізу інформація про доходи підприємства є надзвичайно цінною, багатогранною й швидкоплинною. За значенням для її користувачів вона займає місце поряд з інформацією про активи, зобов'язання та капітал підприємства.

ВИСНОВКИ

У випускній кваліфікаційній роботі наведено теоретичне узагальнення і нове вирішення наукового завдання обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності.

Результати проведеного дослідження дозволяють зробити наступні висновки:

Класифікація доходів є невід'ємною частиною процесу прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Вивчення складу і структури доходів малих підприємств дало можливість запропонувати класифікацію доходів, яка систематизує попередній досвід та спрямована на використання в практичній діяльності управління підприємством. Запропоновано класифікувати доходи: за періодами виникнення; за можливістю прийняття управлінських рішень; залежно від терміну виникнення та можливістю передбачення. Така класифікація доходів враховує потреби управління та є основою для формування аналітичної облікової інформації як основи контролю.

За даними фінансової звітності Товариства з обмеженою відповідальністю «М.М.МЕГРІ», та результатами наших розрахунків, досліджуване підприємство прибуткове, проте в останні 2 роки обсяг прибутку став знижуватися порівняно з 2013-2015 роками. Це може бути пов'язано як з наслідками власне господарської діяльності, так і з наслідками стрімкої інфляції, яка спостерігається в Україні останні декілька років.

Відповідно, до наказу про облікову політику і організацію бухгалтерського обліку на ТОВ «М.М.МЕГРІ», дохід слід визнавати на дату відвантаження товарів та виконання робіт, а суму відображати у бухгалтерському обліку відповідно до вимог встановлених П(С)БО № 15 “Дохід”.

Формування механізму контролю за процесом отримання доходу повинно відбуватися в рамках управлінського обліку, однак базуватися на загальній єдиній інформаційній базі, яка формується в рамках бухгалтерського обліку з подальшим її використанням для отримання аналітичної інформації та прийняття управлінських рішень.

Більшу частину контролюючих процедур на малому підприємстві виконує бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, або сам головний бухгалтер чи керівник.

У системі аналізу інформація про доходи підприємства є надзвичайно цінною, багатогранною й швидкоплинною. За значенням для її користувачів вона займає місце поряд з інформацією про активи, зобов'язання та капітал підприємства.

Дослідження теоретичних питань обліково-аналітичного забезпечення не може бути повним без висвітлення його функціональної складової. Використання комплексного підходу до дослідження обліково-аналітичного забезпечення діяльності як єдиної цілісної інформаційної системи управління дало змогу виявити взаємозв'язок функцій бухгалтерського обліку і аналізу та визначити місце функцій обліку, оцінки, аналізу і контролю в загальному ланцюгу функцій управління. В межах кожної з функцій обліково-аналітичного забезпечення виокремлено основні завдання, вирішення яких забезпечує зростання рівня інформованості управлінського апарату, об'єктивну оцінку досягнутих результатів та розробку стратегії подальшого розвитку підприємств малого бізнесу.

Методологічною основою формування інформації бухгалтерського обліку є застосування специфічних методів бухгалтерського обліку. У процесі дослідження методологічного інструментарію бухгалтерського обліку з огляду на особливості його застосування на підприємствах малого бізнесу (технологія облікового процесу, порядок розкриття облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку та в показниках фінансової звітності) розроблено заходи з удосконалення процесів відображення, оцінювання та узагальнення облікової інформації шляхом розробки моделі розподілу облікових функцій, обґрунтування вимог до вибору методу оцінки активів, узгодження методики розкриття інформації на рахунках бухгалтерського обліку, в системі облікових регістрів та показниках фінансової звітності на малих та мікропідприємствах, розробки спрощених форм фінансової звітності з виокремленням переліку основних і додаткових статей.

Організація ефективної системи бухгалтерського обліку на малих підприємствах потребує попереднього планування, що на практиці можна

спроєктувати завдяки формуванню облікової політики. Застосування комплексного підходу до формування облікової політики на малих та мікропідприємствах сприяло дослідженню впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на облікову політику, розробленню методичних рекомендацій з формування облікової політики, обґрунтуванню необхідності врахування принципів при виборі елементів облікової політики (економічної доцільності, системності, комплексності, повноти), розробленню моделі вибору елементів облікової політики. Практичним результатом дослідження є розробка наказів про облікову політику малого підприємства в розрізі підприємств, що мають відмінності в організації облікового процесу та вимогах до розкриття інформації, що сприяє підвищенню ефективності управління обліковими процесами на мікро- та малих підприємствах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеєва Т. І., Сечина А. С., Устіна М. В. Інформаційні технології як засіб підвищення рівня конкурентоспроможності підприємств в Україні / Т. І. Алексеєва, А. С. Сечина, М. В. Устіна // [Електронний ресурс] Електронне

наукове фахове видання «Інфраструктура ринку». 2016. №2. Режим доступу: http://market-infr.od.ua/journals/2016/2_2016_ukr/22.pdf

2. Барабаш Н.С. Аналіз господарської діяльності: Навч. посібник для студентів вищих навч.закладів/За ред.С.В.Мниха .-К.:КНТЕУ,2005.
3. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія / К. В. Безверхий, Т. В, Бочуля. – К.: ЦУЛ, 2014. –184 с.
4. Борецька Н. П., Міщенко К. В. Аналіз і прогнозування фінансової стійкості підприємства / Н. П. Борецька, К. В. Міщенко // Науковий журнал: Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 20. – С.63–66.
5. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 384 с.
6. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. – К. : КДТЕУ, 2000. – 692 с.
7. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: [монографія] / М. М. Бенько. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.
8. Бланк И. А. Торговий менеджмент / И. А. Бланк. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – К. : Ника-Центр, 2004. – 780 с.
9. Бондар М.І. Обліково-аналітична інформація в управлінні інвестиційною діяльністю підприємства / М.І. Бондар // Формування ринкової економіки : зб. наук. праць. КНЕУ. – 2007. – Вип. 17. – С. 363–375.
10. Букало Н.А. Облікова політика й розкриття інформації у фінансовій звітності // Бухгалтерський облік, аналіз, статистика та математичні методи й інформаційні технології в економіці. – 2011. – №12.
11. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – [3-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.

12. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф.Ф. Бутинець О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 528 с.
13. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
14. Бухгалтерський облік (загальна теорія): Навч. Посіб. Бачинський В. І., Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Попітїч Т. В. – Львів: «Магнолія 2006», – 2010.– 319 с.
15. Бухгалтерський словник / За ре. проф. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.
16. Бухгалтерский учет: учеб./ И.И. Бочкарева, В.А. Быков, Я.В. Соколов; под. ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., пер. и доп. – М.: ТК «Велби», 2008. – 776 с.
17. Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб. Пособие / Е. М. Сорокина. – М.: КНОРУС, 2016. – 162 с.
18. Винниченко Н. В. Роль облікової політики у інформаційному забезпечення діяльності будівельних підприємств / Н. В. Винниченко // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: [кол.монографія у 2 т. / за ред.П.Й. Атамас]. – Дніпропетровськ: ФОП Дробязко С.І., 2014. – Т.2. – 408 с.
19. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учбової літератури, 2010 – 488 с.
20. Гоголь Т. А. Обліково–аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.
21. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] // ВВР. – 2003. – №№18-22. – ст.144 – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>

22. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для ВНЗ / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. - 2-ге вид., перероб. і допов. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.
23. Гура Н. Імплементация Директиви 2013/34/ЕС в Україні з урахуванням міжнародного досвіду / Н. Гура // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Випуск 10(175). – 2015.– С. 6–10.
24. Державна служба статистики України. Електронний ресурс. режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
25. Економічна енциклопедія: у Трьох томах. Т.1./ Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
26. Жданова А. Б. Международные системы управленческого учета: учеб.пособие /А. Б. Жданова. – Томск: Изд-во Томского политехн.ун-та, 2011. – 162 с.
27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. за № 996–XIV, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.eGINred>
28. Закон України «Національна програма сприяння розвитку малого підприємництва в Україні» від 21.12. 2000 р. № 2157-III. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. - Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua/>
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0893-99>
30. Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Наказ Міністерства

фінансів України від 20.04.2015 р. № 449 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0994-10>.

31. Житний П.Є. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 2. – С. 19–25.

32. Кавун С.В. Економічна та інформаційна безпека підприємств у системі консолідації інформації : навчальний посібник / С.В. Кавун, А.А. Пилипенко, Д.О. Репко. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2013. – 264 с.

33. Каменська Т. О. Основні принципи організації роботи внутрішнього аудиту / Т. О. Каменська // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку. Наукова школа аудиту Національного Центру Обліку та Аудиту. Спеціальний випуск. – К., 2010. – С. 20-23.

34. Куцик П. О. Глобальна економіка: принципи становлення, функціонування, регулювання та розвитку / П. О. Куцик, О. І. Ковтун, Г. І. Башнянин. – Львів : Видавництво ЛКА, 2015. – 594 с.

35. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія / В. А. Кулик // Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – с. 373.

36. Лаговська О. А. Обліково–аналітичне забезпечення вартісно–орієнтованого управління: теорія та методологія: монографія / О. А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с.

37. Легенчук С. Ф. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С. Ф. Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вакун. – Івано-франківськ: Видавець Кушнір Г.М., 2016. – 228 с.

38. Лукін В. О. Звітність підприємства: Опорний конспект лекцій / В. О. Лукін // Харків: ХІБС УБС НБУ, 2014. – 164 с.

39. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства: [підручник для вузів] / А. А. Мазаракі, Л. О. Лігоненко, Н. М. Ушакова / під ред. проф. Н. М. Ушакової. – К. : «Хрещатик», 1999. – 800 с

40. Мазаракі А.А. Регуляторна політика у сфері зовнішньої торгівлі : монографія / А. А. Мазаракі, Т. М. Мельник. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 469 с.
41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013
42. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_063
43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 18 “Дохід”. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
44. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/document/fpart03/idx03865.htm>
45. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. № 561. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1023.1226.0>
46. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013р. № 476 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382851&cat_id=293536
47. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF00062.htm
48. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 -

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382859&cat_id=293536

49. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

50. Мних С. В. Фінансовий аналіз : [підручник] / С. В. Мних, Н. С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 536 с.

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

52. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

53. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» від 25.02.00 р. № 39. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

54. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 15.06.11 р. № 720. – Режим доступу: <http://www.liga.net>

55. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами» від 25.06.03 р. № 422. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

56. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва» від 30.09.98 р. № 196. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

57. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку» від 19.04.01 р. № 186. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
58. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [підручник для студентів вищих навчальних закладів] / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2008. – 544 с.
59. Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: www.zakon.rada.ua
60. Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
61. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: www.sfs.gov.ua
62. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства. Наукове видання / А.А. Пилипенко. – Харків : Вид. ХНЕУ, 2007. – 276 с.
63. Пилипчук Н. М. Концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів / Н. М. Пилипчук // Економічний аналіз : Зб. наук. праць Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2015. – Т. 19, (№ 1). – С. 193–199.
64. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755 – IV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>

67. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності» від 30.11.11 р. № 1223. [Електронний ресурс]. – Офіційний сайт ВР України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=38920

68. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навч. пос. / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 430 с.

69. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5 / 27793 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Україна. Мін-во фінансів. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.

70. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 178 с.

71. Сандерс Т. Г. Положение о принципах учета / Т. Г. Сандерс, Г. Р. Хадфилд / Пер. с англ. – М.: Реал-бук, 1998. – 462 с.

72. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебное пособие для вузов]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 638 с.

73. Сопко В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.

74. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навчальний посібник / В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с

75. Статистична інформація Державної Служби Статистики України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу до сайту : <http://ukrstat.org/>

76. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

77. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 7-ме вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1040 с.

78. Фінансовий облік : підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид. [доп. і перероб.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
79. Фінансовий облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл./ Л.В. Нападовська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова та ін./ За ред. Л.В. Нападовської. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. – 700 с.
80. Філімоненков О.С. Фінанси підприємств: Навч. посібник / О.С. Філімоненков. – К.: МАУП, 2004. – 328 с. – ISBN 966-608-465-1
81. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
82. Шмиголь Н. М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством / Н. М. Шмиголь // Держава та регіон : [наук.-виробн. журнал] – Сер. : Економіка та підприємництво. – Запоріжжя : Вид-во Класичного приватного університету. – 2014. – № 7. – С. 221-225.
83. Шпак В. А. Організація системного облікового процесу / В. А. Шпак // Економіка Крима. – 2011. – № 1 (34). – С. 322–325.
84. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств спиртової промисловості : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Р.П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.
85. Шохнех А.В. Концепция комплексного экономического анализа в малом бизнесе / А.В. Шохнех // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – №1. – С. 1–6.
86. Шохнех А.В. Теория и методология учета, контроля хозяйствующих субъектов малого бизнеса : автореф. дис. д. е. н. по спец. 08.00.12 : Бухгалтерский учет, статистика / А.В. Шохнех. – М., 2008. – 45 с.
87. Шпак В.А. Концептуальна модель організації системи бухгалтерського обліку / В.А. Шпак // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць / ред. кол. : Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – (Серія економічна). – С. 450–453.

88. Штангрет А.М. Антикризисное управління підприємством : навч. посібник / А.М. Штангрет, О.І. Копилук. – К. : Знання, 2007. – 335 с.
89. Экономика промышленных предприятий : учебник. – 2-е изд., перераб и доп. – Москва : Гос. изд-во политической литературы, 1962. – 575 с.
90. Энциклопедия современного управления в 5 т. Т.2. Организация как функция управления / Р. Фалмер . – М. : ВИПКЭнерго, 1992 . – 140 с.
91. Юзва Р.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління діяльністю підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09 / Р.П. Юзва ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.
92. Юрченко К. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і звітність / К. Юрченко // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 20. – С. 38–39.
93. Яворов В.В. Удосконалення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / В.В. Яворов // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 107–112.
94. Ястремська О. М. Стратегічне управління інвестиційною діяльністю підприємства : навч. посібник / О. М. Ястремська ; Харківський національний економічний ун-т. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2006. – 191с.