

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

Студента 2 курсу, 4м
групи,
спеціальності

071 «Облік та _____
оподаткування»
спеціалізації
«Облік та _____
оподаткування»

Ситченко Аліна
Ярославівна

Науковий керівник _____

к.е.н., доцент _____

Головіна Дар'я

Вікторівна

Гарант освітньої _____

програми _____

д.е.н., професор

Бенько Микола

Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем

Кафедра обліку та оподаткування

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,

спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую

Зав. кафедри _____

Сопко В.В.

Завдання
на випускню кваліфікаційну роботу студентів

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи «Облік, оподаткування та аналіз доходів операційної діяльності підприємств з надання послуг»

Затверджена наказом ректора від « _____ » _____ 201_ р. № _____

2. Строк здачі студентом закінченої роботи _____

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг _____

Об'єкт дослідження є процес обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг

Предмет дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг

4. Перелік графічного матеріалу : рисунки, таблиці, формули

5. Консультанти по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консульта нт (прізвище,	Підпис, дата	
		Завдання	Завдання

	ініціали)	видав	прийняв

6. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг

1.3. Організаційно-економічна характеристика базового підприємства, його галузеві особливості та оцінка фінансового стану

Висновок до розділу 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

2.1. Організація та методика фінансового обліку доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг

2.2. Відображення інформації про доходи від операційної діяльності в фінансовій та податковій звітності підприємства

2.3. Облік доходів від операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень підприємств з надання послуг

Висновок до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

3.1. Мета, завдання та методи аналізу доходів від операційної діяльності підприємства

3.2. Апробація методики аналізу доходів від операційної діяльності підприємства

Висновок до розділу 3

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ п ор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Факт ично
1	2	3	4

7. Дата видачі завдання « ___ » _____ 201__ р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

9. Гарант освітньої програми _____ Бенько

М.М.

10. Завдання прийняв до виконання студент _____

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____
(підпис, дата)

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента

може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ Бенько
М.М.

Завідувач кафедри _____ Фоміна
О.В.

« _____ » _____ 201_ р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	8
1.1. Економічна сутність та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства.....	8
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг.....	25
1.3. Організаційно-економічна характеристика базового підприємства, його галузеві особливості та оцінка фінансового стану.....	37
Висновок до розділу 1.....	45
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	47
2.1. Організація та методика фінансового обліку доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг.....	47
2.2. Відображення інформації про доходи від операційної діяльності в фінансовій та податковій звітності підприємства.....	57
2.3. Облік доходів від операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень підприємств з надання послуг.....	66
Висновок до розділу 2.....	79
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ.....	81
3.1. Мета, завдання та методи аналізу доходів від операційної діяльності підприємства.....	81

3.2.Апробація методики аналізу доходів від операційної діяльності підприємства.....	92
Висновок до розділу 3.....	103
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	105
СПИСОК ДЖЕРЕЛ.....	110
ДОДАТКИ.....	117

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний розвиток суб'єктів господарювання пов'язаний із необхідністю забезпечення сталої діяльності та зменшення невизначеності та ризиків. В таких умовах конкуренції основною метою діяльності будь-якого підприємства є одержання максимального прибутку, що безпосередньо залежить від розміру отриманих доходів. Ринкова економіка посилює необхідність для підприємств сфери надання послуг обирати чітко економічно обґрунтований підхід до планування своєї операційної діяльності, до визначення стратегії збільшення доходів, аналізу і оцінки отриманих результатів від операційної діяльності, створення відповідної системи лояльності клієнта тощо. Формування доходу від операційної діяльності у розмірах, необхідних для покриття поточних витрат, сплати податків і отримання прибутку є необхідною умовою функціонування підприємств сфери надання послуг.

Функціонування підприємств в умовах економічних перетворень призводить до появи нових тенденцій розвитку галузі, що потребує формування оптимального співвідношення попиту та пропозиції під впливом ринкових механізмів і як наслідок з'являються нові види доходів, які потребують наявності інформаційного забезпечення управління ними. Проте аналіз статистичних показників прибутковості підприємств, що надають послуги

ремонту автотранспортних засобів за 2013-2017 рр. показує незначні тенденції до покращення, але дана галузь все одно залишається збитковою (додаток А). Така ситуація свідчить про недоліки в управлінні доходами від операційної діяльності та необхідність розробки якісної системи обліково-аналітичного забезпечення управління доходами підприємств сфери надання послуг, яка дозволила б приймати оптимальні оперативні та стратегічні рішення з урахуванням впливу зовнішніх та внутрішніх чинників, а також спрямовувала б на отримання майбутніх економічних вигод. Тому особливого значення набуває потреба в ефективному управлінні доходами підприємств як важливим об'єктом бухгалтерського обліку, що безпосередньо впливає на прибутковість, конкурентоспроможність, економічну стабільність та потребує адекватного

інформаційного забезпечення. Актуальність проведеного дослідження підтверджує наявність суперечностей окремих нормативних актів, зокрема щодо оподаткування доходів у ПКУ, а також невідповідності деяких положень НП(С)БО та міжнародним стандартам фінансової звітності (що пов'язано з введенням в дію нового МСБО 15); відсутність нормативних актів, які враховують галузеві особливості діяльності підприємств сфери надання послуг; наявність проблем щодо організації та методики обліку доходів (зокрема з метою їх управління) тощо. Така ситуація свідчить про недосконалість інформаційної бази для прийняття управлінських рішень щодо операційних доходів підприємства та потребує раціональної організації бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу, що дозволить своєчасно виявити та усунути недоліки, визначити шляхи оптимізації доходів від операційної діяльності, підвищить фінансовий результат від операційної діяльності та забезпечить конкурентоспроможність та сталий розвиток.

У наукових дослідженні вітчизняних та зарубіжних вчених чимало уваги приділяється проблемам організації і методології обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємства, зокрема це наукові праці: Х. Андерсена, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинеця, С.Ф. Голова, Д.В. Головіної, В.А., Дерія, К. Друрі, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгороднього, Г.Г. Кірейцева, В.М. Костюченко, М.В. Кужельного, Л.П. Кулаковської, Л.В. Нападівської, Б. Нидлза, М.С. Пушкара, В.Ф. Палія, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, І.Д. Фаріона, О.В. Фоміної, Р.Л. Хом'яка, В.Г. Швеця, М.Г. Чумаченка та інші. Незменшуючи вагомість результатів попередніх досліджень невирішеними залишаються проблеми належного обліково-аналітичного забезпечення управління доходами підприємств надання послуг із метою підвищення їх обґрунтованості та ефективності. Крім того, на сьогодні залишаються недостатньо дослідженими або носять проблемний характер деякі аспекти економічного змісту, методики обліку, порядку формування та розподілу доходів від операційної діяльності тому вважаємо за доцільне більш детально обґрунтувати економічний зміст та теоретичні основи формування обліково-

аналітичного забезпечення доходів операційної діяльності.

Мета дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств сфери надання послуг.

Для досягнення поставленої мети потребують вирішення наступний комплекс завдань:

- розкрити економічну сутність доходів як об'єкта обліку;
- удосконалити класифікацію доходів від операційної діяльності підприємства;
- провести критичний огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємства;
- дослідити організаційно-економічну характеристику базового підприємства та провести оцінку його фінансового стану;
- дослідити сучасний стан організації та методики обліку доходів від операційної діяльності підприємства сфери надання послуг;
- розглянути відображення інформації про доходи від операційної діяльності в фінансовій та податковій звітності підприємства;
- удосконалити облік доходів від операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень;
- узагальнити теоретичні та методичні підходи до аналізу доходів від операційної діяльності підприємства;
- провести апробацію методики аналізу доходів від операційної діяльності підприємства;

Об'єктом дослідження є процес обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності ТОВ «БІГФО».

Предметом дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг.

Методи дослідження. При дослідженні теоретико-методологічних аспектів обліку доходів від операційної діяльності підприємства застосовувались методи індукції та дедукції, за допомогою яких визначено загальні тенденції розвитку обліку доходів від операційної діяльності, методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння - для розкриття сутності поняття доходів як об'єкта обліку та аналізу. Застосовуючи системний підхід, методи аналізу і синтезу доведено, що бухгалтерський облік є цілісною системою, у внутрішній структурі якої виділяють окремі підсистеми, а також проведено горизонтальний та вертикальний аналіз доходів підприємства. Використовуючи методи наукової абстракції, статистичні методи дослідження обґрунтовано вибір методики обліку доходів з метою задоволення потреб користувачів інформації.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі і нормативні акти з бухгалтерського обліку, оподаткування та аналізу, нормативні акти та рекомендаційні інструктивні документи Міністерства фінансів, Кабінету Міністрів, Верховної Ради України, Національні та міжнародні стандарти обліку та звітності, монографії, періодичні публікації, автореферати кандидатських дисертацій, підручники, інтернет-ресурси, а також аналітичні звітні матеріали ТОВ «БІГФО».

Науковою гіпотезою дослідження є припущення, що недосконалість організації і методології обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств призводить до неповного задоволення інформаційних потреб для цілей управління підприємствами і потребує удосконалення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій з удосконалення обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послух з урахуванням їх галузевих особливостей.

Практичне значення одержаних результатів полягає в уточненні та наданні рекомендацій щодо удосконалення організації і методики обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємства. Результати

випускної кваліфікаційної роботи можуть бути впроваджені в господарську практику ТОВ «БІГФО».

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні наукові положення дослідження висвітлено у статті «Організація обліку доходів в управлінні підприємством», опублікованій у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ. Результати дослідження прийнято до впровадження в господарську діяльність ТОВ «БІГФО», що підтверджено наданою довідкою.

Структура випускної кваліфікаційної роботи визначена метою і завданнями і включає в себе вступ, три розділи, висновки і пропозиції, список використаних джерел та додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства

Сучасний розвиток економічних відносин в Україні супроводжується необхідністю побудови такої системи управління підприємством, що забезпечить його сталий розвиток, конкурентоспроможність, а також мінімізацію невизначеності та ризиків господарювання. В таких умовах актуалізується необхідність уточнення багатьох економічних категорій, зокрема поняття «дохід» як однієї із ключових економічних категорій. Поняття «дохід» на сьогоднішній день є надзвичайно розповсюдженим і широко застосовуваним як у теорії та практиці ведення бізнесу.

Проводячи наукові дослідження необхідно враховувати, що вартісний вимір капіталу кожного суб'єкта господарювання ґрунтується на використанні категорії доходів, які є джерелом покриття витрат підприємства, основою формування прибутку підприємства та забезпечення його розвитку. Крім того на макроекономічному рівні доходи мають надзвичайно важливе значення, оскільки саме вони є основним джерелом поповнення бюджету держави. Доходи є складною категорією оскільки виступають як джерело фінансових ресурсів підприємства, що забезпечує його самокупність і самофінансування, а також джерело надходжень до державного бюджету. Така ситуація зумовлена тим, що доходи, які отримують суб'єкти бізнесу на рівні підприємства, беруть участь у формуванні державного та місцевих бюджетів на макроекономічному рівні.

Дохід підприємства займає одне з головних місць у загальній системі вартісних інструментів ринкової економіки, а також є визначальним фактором, який впливає на функціонування підприємств з надання послуг, оскільки він забезпечує стабільність діяльності підприємства, гарантує певну його фінансову незалежність та конкурентоспроможність. При цьому роль доходів і управління ними підвищується в умовах ринкової економіки, що потребує від менеджерів різного рівня управління здатності своєчасно і обґрунтовано приймати управлінські рішення, спрямовані на підтримання спроможності отримувати доходи та забезпечення їх зростання. Тому важливим є чітке розуміння економічної сутності категорії «дохід», оскільки у науковому просторі відсутня єдність погляду з цього питання.

Категорія «дохід» є однією з ключових в економічній науці та практиці господарювання. Вона широко розкривається в науковій літературі і є предметом чисельних дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямків, яка знаходить своє відображення і в наукових працях багатьох сучасних дослідників. Дослідженням питань щодо економічної сутності доходу займалися різні представники економічних течій усіх часів, зокрема А. Сміт, К. Маркс, Дж. Хікс, В. Парето, Ф. Найт, а також сучасні науковці вітчизняного та зарубіжного простору, зокрема І. Бланк, Ф. Бутинець, Н. , Д. Головіна, Н. Шмиголь, К. Макконелл, Є. Мних, В. Сопко, О. Подолянчук, В. Дерій, М. Пушкар, Є. Хендріксен, Дж. Фостер тощо.

В загальному розумінні «дохід» як економічна категорія, означає потік грошових та інших надходжень до підприємства, за рахунок якого відбувається процес відтворення ресурсів та подальшого економічного зростання. У науковій літературі можна зустріти економічні дослідження щодо доходу за різними напрямками, зокрема:

- поняття та історія виникнення доходу;
- політики управління та регулювання доходами;
- питання оподаткування доходів;

- оптимізація та пошук резервів зростання, зберігання та накопичення доходів;
- макроекономічні підходи до доходів;
- облік доходів та відображення доходів у звітності;
- методика контролю доходів, аудиту, аналізу, планування, прогнозування та бюджетування.

При цьому основна частина досліджень проводиться у галузі сільського господарства, торгівлі, транспорту і зв'язку, промисловості, будівництві, фінансів і страхування, що свідчить про необхідність посилення досліджень питань щодо доходів підприємств з надання послуг.

Для кращого розуміння економічної сутності категорії дохід, варто дослідити її через призму наукових шкіл. Перші згадки про доходи починаються ще в античні часи у наукових працях таких вчених як: Платон, Ксенофонт, Аристотель у вигляді таких понять як достаток, багатство, торгівля, гроші, лихварський процент тощо. Звичайно сучасні підходи до трактування сутності доходів значно відрізняються, проте базуються на основних положення попередніх досліджень.

Для розуміння еволюції поглядів на доходи як економічну категорію і виявленні причин неоднозначності тлумачення цього поняття з погляду економічної науки нами систематизовано думки вчених щодо тлумачення сутності доходів через призму різних наукових шкіл (табл. 1.1). Так, представники економічних шкіл розглядали джерела доходу починаючи з нееквівалентного обміну в процесі зовнішньої торгівлі (меркантилісти), у вигляді дії матеріальних чинників природи (фізіократи), як наслідок використання факторів виробництва (класична економічна школа), через призму поведінки індивіда (кейнсіанство), працю робітників та власників робочої сили (марксистки), грошових надходжень (монетаристи), прав власності з точки зору окремих інститутів (інституціоналісти) тощо. Сьогодні ж досить часто для трактування сутності доходу економістами використовується визначення, наведене К.Р. Макконнеллом і С.Л. Брю, які під доходом розглядають

надходження грошей (або збільшення купівельної спроможності) за одиницю часу в результаті використання людських ресурсів чи власності [35, с. 882].

Таблиця 1.1

**Підходи до тлумачення економічної сутності категорії «дохід»
представниками різних економічних шкіл і течій**

Економічні школи/представники	Представники	Підходи до тлумачення сутності
1		2
Економічна теорія мер-кантилізму	У. Стаффорд, Т. Мен, С. Фортрей, Г. Скаруффі, Ж. Боден, А. Монкретьєн, Ф. Прокопович	Представники меркантилізму вважали джерелом доходу країни зовнішню торгівлю, а оскільки матеріал для експорту постачаються ремеслами, то процвітання ремесла є умовою багатства країни. Так, обгрутовуючи значення промислового виробництва, Томас Мен висловлював думку про те, що виробництво готових виробів приносить більше доходу, ніж видобуток тієї або іншої сировини.
Економічна теорія фізіократів	Ф. Кене, А.-Р.-Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Немур, В.Р. Мірабо	Основоположник цієї економічної школи Франсуа Кене у теорії вартості фізіократів бачив джерело доходу в дії матеріальних чинників природи – землі й води. Продуктивною вважалася праця селян, що створювала чистий продукт.
Класична економічна теорія	У. Петті, А. Сміт, Ж.Б. Сей, Дж.Міль, Д. Рікардо	Джерело вигоди виявлялося не тільки на стадії виробництва продукції у формі скорочення витрат, а й у процесі обміну товарами у формі збільшення обсягу продажів. Адам Сміт висловлював такі думки щодо джерел доходів: "Заробітна плата, прибуток і земельна рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу, так само як і будь-якої мінової вартості. Усякий

		інший дохід в остаточному підсумку одержують з одного або іншого із цих джерел".
Маржиналістська економічна теорія	Е. Бем-Ба-верк, Л. Вальрас, У. Джевонс, В. Парето, І. Фішер, Дж. Хікс	Ця економічна теорія досліджувала проблему формування доходу не з боку пропозиції, через витрати, як це робила класична школа, а з боку попиту, через ставлення людини до речі, що виявляється у сфері особистого споживання й обміну. Вихідним було положення про те, що на дохід впливають не тільки особисті інтереси виробника, а й інтереси споживачів товарів і послуг.

Продовження табл.1.1

1	2	3
Неокласична маржиналістська	М.Блауг	Основний акцент економіст Марк Блауг робить власне на теорії доходів з позиції макроекономіки, розвитку продуктивних сил і теорія виробничих відносин, не визнаючи теорію зарплати, прибутку, ренти й відсотка основою цього питання.
Кейнсіанська економічна теорія	Дж. М. Кейнс	Кейнсіанська концепція розглядала як додаткове джерело доходу мотиви поведінки індивідів: "виникнення й рух доходу... можуть бути пов'язані з поведінкою людей". Джон Мейнард Кейнс стверджував, що економічна система має потребу в державному регулюванні.
Неокласична економічна теорія	Дж. Кларк, А. Пігу, Ф. Хайек, Г. Хаберлер	Джон Бейтс Кларк дав пояснення створенню доходів. Вчений неокласик сформулював закон природного порядку: "Кожному фактору – певна частка в продукті й кожному – відповідна винагорода – ось природний закон розподілу". Висновок Джона

		Кларка, що стосується розподілу створеної вартості, полягав у тому, що дохід кожного фактора пропорційний кількості й вартості його граничного продукту.
Марксистська економічна теорія (К. Маркс, Е. Бернштейн, Р. Гільфердінг, К. Каутський, В. Ленін	Марксистський підхід до формування доходів ґрунтується на теорії трудової доданої вартості. Відповідно до теорії Карла Маркса, джерелом доходу є праця. У створенні нової вартості бере участь тільки один фактор – робітник, власник робочої сили. Інші види доходів є лише результатом неоплаченої праці робітників. Справедливість розподілу доходів, за Карлом Марксом, полягає у тому, що доходи учасників трудової діяльності формуються відповідно до суспільно необхідних витрат праці на виробництво товарів.
Неоінституціональна економічна теорія	Р. Коуз, Д. Норт, О. Вільямсон	Питання формування доходу розглядається через призму поняття прав власності. Під системою прав власності в неоінституціоналізмі розуміється безліч норм, що регулюють доступ до рідкісних ресурсів. Права власності регулюють доступ до ресурсів, право на використання ресурсу, право на одержання від нього доходу, право на передачу всіх повноважень. Чим ширший набір повноважень, закріплених за ресурсом, тим вища його цінність.

З наведеної інформації можна зробити висновок, що серед науковців відсутня єдність наукових поглядів на тлумачення економічної сутності доходів, оскільки всі вони розглядають їх через використання різних категорій.

Сучасне трактування категорії «дохід» значно відрізняється від попередніх досліджень, та в основному передбачає поділ поглядів на два напрями: як економічний підхід так і бухгалтерський підхід. Економічний підхід до

визначення змістовної наповненості поняття «доходу» ґрунтується на такій категорії як «виручка». Науковці в галузі економіки підприємства, зокрема Л.М. Бондар, дохід ототожнюють з виручкою підприємства за певний період у вигляді суми грошових коштів, що надійшли від покупців протягом цього періоду за реалізовану продукцію [7, с. 335]. Представники сфери мікроекономіки також розділяють такий підхід і трактують дохід у вигляді виручки фірми, отриманої від продажу товару на ринку або надання послуг [17, с. 665]. В такому випадку поняття дохід недоцільно ототожнювати лише з виручкою від реалізації, оскільки в так не враховуються інші джерела формування доходу. Поза увагою, наприклад, залишаються доходи, отримані у вигляді орендної плати (при наданні основних засобів в оренду), роялті (за умови одержання платежів за використання інноваційного або програмного продукту, торгової марки тощо), дивіденди та проценти (по сформованому портфелю фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій), отримані штрафи, пені, неустойки, благодійні внески, спонсорська допомога тощо [14]. При цьому Н.М. Ткаченко характеризує дохід підприємства як виручку за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги однак за винятком матеріальних витрат. Привертає увагу визначення доходу як «...результату господарської діяльності підприємств, який виступає фінансовою базою, що забезпечує покриття поточних витрат, сплату податкових платежів та формування прибутку» [17, с. 183].

Підґрунтям бухгалтерського підходу до сутності доходу є категорія «економічна вигода», тобто потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Доходи підприємства розглядаються з точки зору корисності (вигоди), в даному випадку економічної вигоди яка

зосереджує в собі потенційний зиск від використання ресурсів підприємства у господарському чи фінансовому обороті.

Так, Ф.Ф. Бутинець, визнає дохід як надходження економічних вигод у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відсотків, грошових винагород, дивідендів тощо, які утворюються в наслідок господарської діяльності підприємства [9, с. 509]. О.А. Подолянчук

використовує цей підхід у тісному взаємозв'язку з такими трьома позиціями: форми прояву, змісту і сутності економічної категорії. Виходячи з цього науковець надає тлумачення категорії дохід як надходження економічних вигід, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності[47]. Таке трактування розкриває функціональні можливості доходу з позиції формування джерел фінансування підприємства. Т.Г. Камінська, розглядає сутність поняття дохід як об'єкт вартісного виміру в бухгалтерському обліку у вигляді збільшення економічних вигід протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і / або підвищення їх вартості, і / або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників [26]. Такий підхід підкреслює взаємозв'язок виникнення економічних вигід підприємства та збільшення вартості активів (капіталу) як результат їх надходження або коригування їх оцінки (переоцінки); розкриває вартісне вимірювання доходів і їх вплив на капітал суб'єкта господарювання; вказує на приналежність визнання доходу в обліку до певного моменту часу (звітний період).В.В. Сопко [58] розкриває категорію дохід як елемент різних видів діяльності – операційної, фінансової та інвестиційної, але за умову ставить той факт, що відбувся факт визнання цього доходу на базі юридичного оформлення та економічної сутності господарської операції. Г. Цилюрик тлумачить дохід як один із різновидів фінансового результату господарської діяльності підприємства за певний період, що розкриває у вартісному вираженні розмір надходження грошових коштів у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) з урахуванням чинника часу [63, с.167]. Проте, на нашу думку, не зовсім коректним є

отождження доходу з фінансовим результатом, оскільки він виступає лише джерелом формування прибутку (збитку), а також обмеження його сутності поняттям виручки від реалізації.

Також, Н. Шмиголь пропонує враховувати і ті доходи, які отримує підприємство за рахунок розвитку організаційної культури підприємства, підвищення рівня його ділової репутації, формування іміджу підприємства тощо [65]. Такі доходи автор називає «непрямими», тим самим підкреслюючи їх опосередкований вплив на формування суми загального доходу підприємства. Виділення частки непрямих доходів, на нашу думку, є досить виправданим, оскільки імідж підприємства, якість його організаційної культури значно сприяє його конкурентоспроможності, що в свою чергу забезпечує підвищення рівня доходності підприємства та забезпечує його сталий розвиток. Узагальнені підходи до трактування сутності категорії дохід в економічній літературі наведено в табл. 1. 2

Таблиця 1.2

Наукові погляди на трактування сутності категорії «дохід»

Автор	Визначення
1	2
Бутинець Ф.Ф. [9, с. 524]	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг
Бланк І.А. [6, с.316]	Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику
Бардаш С.В. [2, с. 363]	Дохід – це грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності
Вознюк Г., Загороднюк А. [19, с.363]	Дохід – це різниця між виторгом з реалізації продукції, робіт та послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції; грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої,

комерційної, посередницької та іншої діяльності (виторг)
--

1	2
Дерій В. [15, с.28]	Доходом слід вважати економічну категорії, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників)
Карпенко Д.В. [28, с.171]	Дохід - збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів (і/або їх переоцінки) і/або погашення зобов'язань, які зумовлюють зростання капіталу (за винятком внесків власників), нараховані і підлягають отриманню протягом звітного періоду та виникають внаслідок використання у виробничо-торгівельній та фінансовій діяльності економічних ресурсів та конкурентних переваг з урахуванням факторів часу та прийнятого рівня підприємницького ризику з метою задоволення економічних та соціальних потреб
Нападочевська Л.В.[42, с. 123]	Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також з доходів від позареалізаційних операцій
Полянко В. [50, с. 68]	Доход підприємства – це надходження, одержані в результаті його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийнятого рівня підприємницького ризику
Пушкар М. [54, с.389]	Дохід – потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата і рента
Шмиголь Н.М. [65, с.221]	Дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийнятого рівня підприємницького ризику
Г. Цилюрик [63, с.166]	Дохід як один із різновидів фінансового результату господарської діяльності підприємства за певний період, що розкриває у вартісному вираженні розмір надходження грошових коштів у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт,

Таким чином, узагальнюючи погляди на трактування категорії «дохід» різними вченими-економістами можна виділити наступні спільні ознаки:

1. Доходи – це певна кількість грошових коштів, матеріальних благ чи послуг, отриманих фізичною особою, підприємством чи економікою в цілому за певний проміжок часу.
2. Доходи у широкому розумінні розглядаються як грошові та натуральні надходження до суб'єктів господарського життя.
3. Доходи у вузькому значенні – це потік грошових надходжень за одиницю часу (годину, тиждень, місяць, рік).
4. Доходи – це різниця між виручкою від реалізації продукції, товарів та надання послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції.
5. Доходи, як політико-економічна категорія, представляють собою певну суму грошових коштів та матеріальних благ і послуг отриманих у процесі виконання економічних функцій домогосподарств, з приводу отримання яких виникають відносини приватної власності у всіх сферах суспільного відтворення.

Поняття «дохід» неодноразово використовується у нормативно-правових документах. Так, у Господарському кодексі України «дохід» розглядається у тісному взаємозв'язку з прибутком, визначаючи його основною метою діяльності підприємства [44], а у Цивільному кодексі України зазначено порядок визначення доходу при укладанні договорів цивільно-правового характеру, що є важливим для здійснення господарської діяльності. Відповідно до п. 14.1.56. ст. 14 ПКУ доходи - загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її

континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [46]. У бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації про доходи та її розкриття у фінансовій звітності підприємства визначає П(С)БО 15 «Дохід» [48]. Фахівці з обліку, трактуючи сутність доходу, досить часто повторюють його офіційне визначення наведене у П(С)БО як «збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період». Це не суперечить більш узагальненому тлумаченню, зазначеному у Міжнародних стандартах

фінансової звітності 18 «Дохід» (МСФЗ) та МСБО 15 «Виручка за договорами з клієнтами», а саме як валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, при відповідному збільшенні власного капіталу в результаті такого надходження, а не в результаті внесків учасників» [38]. Проте при порівнянні міжнародних та вітчизняних методологій обліку, необхідно враховувати можливі термінологічні розбіжності між ними, оскільки першоджерела МСФЗ опубліковані англійською мовою, їх українська інтерпретація, оприлюднена на сайті Мінфіну, має низку неточностей перекладу, що спричиняє виникнення термінологічної плутанини. Зокрема, переклад терміну «сукупний прибуток», який у МСФЗ використовується як «comprehensive income» («income»- з англ. «дохід») у різних коментарях до МСФЗ зустрічається відмінні варіантів перекладу: «сукупний прибуток», «всеосяжний прибуток», «сукупний дохід», «повний прибуток». Проте визначення наведені у стандартах також містить ряд суперечностей, оскільки не завжди збільшення активів та зменшення кредиторської заборгованості означає виникнення доходів. Прикладом може бути така ситуація коли на розрахунковий рахунок в банку певного підприємства в рахунок майбутніх періодів надійшла сума грошових коштів. Грошові кошти хоч і збільшують активи і можуть взаємодіяти з основною діяльністю, але отриманими доходами підприємства вони ще не можуть бути.

Для проведення аналізу доходів підприємства розрізняють наступні види доходів:

- 1) валовий прибуток як виручку від реалізації всієї виробленої продукції;
- 2) середній дохід як дохід із розрахунку на одиницю реалізованої продукції;
- 3) граничний дохід (одна з основних категорій неокласичної економічної теорії) як приріст валового доходу від продажу додаткової одиниці продукції [52].

Таким чином, узагальнено підходи до трактування сутності доходу та запропоновано використовувати наступне тлумачення: «Дохід підприємства - це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу, за винятком внесків учасників (власників майна), нараховані і підлягають отриманню протягом звітного періоду та виникають внаслідок використання у виробничо-торгівельній та фінансовій діяльності економічних ресурсів та конкурентних переваг з урахуванням факторів часу та прийнятого рівня підприємницького ризику ». Таке трактування сутності доходу не суперечить міжнародним та вітчизняним стандартам обліку та враховує значення в розвитку діяльності підприємства.

Важливою для розуміння сутності категорії «доходу» є чітко обґрунтована його класифікація. Тільки виважені та раціонально розроблені ознаки для групування доходів дають змогу вирішити поставлені менеджерами завдання в ринкових умовах господарювання та бути адекватно практично використаними. Досить поширеною є класифікація доходів за видами господарської діяльності, яка часто зустрічається в наукових працях та застосовується у практичній діяльності. Класифікують доходи як отримані від господарської діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової:

- дохід від операційної діяльності, що включає дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) та інший операційних дохід (дохід від купівлі-продажу іноземної валюти; дохід від реалізації інших оборотних активів; дохід від операційної

оренди активів; дохід від операційної курсової різниці; одержані пені, штрафи, неустойки; відшкодування раніше списаних активів; дохід від списання кредиторської заборгованості; дохід від безоплатно одержаних активів; інші доходи від операційної діяльності),

- дохід від фінансових операцій (дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи);

- доходів від інвестиційної діяльності, доходи від: реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів

тощо), майнових комплексів; не операційних курсових різниць; безоплатно одержаних необоротних активів.

Проте в економічній літературі зустрічаються підходи відповідно до яких автори не виділяють в окрему групу «доходи від інвестиційної діяльності», а класифікують їх як інші.

Відповідно до П(С)БО 15 визнані доходи від господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за наступними групами: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Класифікація надає досить загальну інформацію щодо визнаних доходів, які відносяться до певної групи, при цьому джерела утворення кожної групи наведено у Плані рахунків та Інструкції про його застосування.

Згідно Податкового кодексу України доходи підприємства класифікуються на дві групи: дохід від операційної діяльності (ст. 135.4 ПКУ); інші доходи (ст. 135.5 ПКУ) [45].

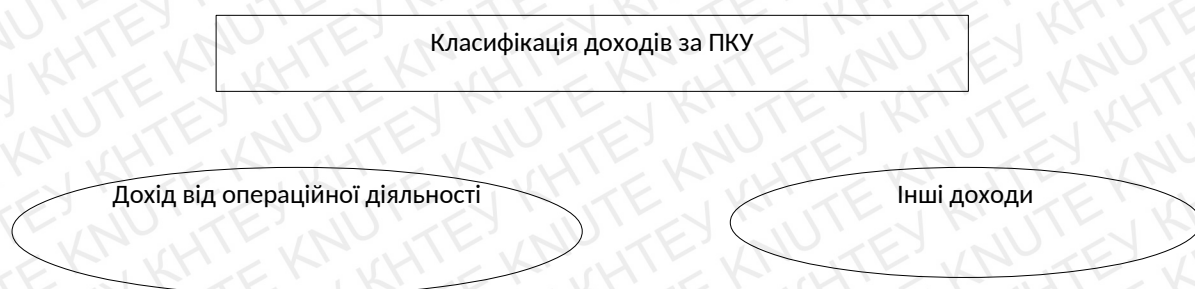


Рис. 1.1. Класифікація доходів відповідно до Податкового кодексу України

[46].

Так дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань. До цієї групи віднесено два види доходів (п. 135.4.1. та 135.4.2.) - доходи від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) та дохід банківських установ. Крім того, ПКУ чітко визначає, що відноситься до доходів від банківських установ, розкриваючи їх у п. 135.4.2. ст. 135 ПКУ. Це є позитивним для класифікації доходів платником податку та надає змогу чітко

визначити порядок визнання вказаних доходів. Всі інші доходи, перелік яких не обмежений, визначений у групі «інші доходи».

Важливою класифікаційною ознакою, що визначається відповідними нормативними актами і висвітлюється в літературних джерелах, є поділ доходів з операційної діяльності за складом елементів формування. Згідно з цією класифікаційною ознакою виділяють, як правило, валовий дохід з операційної діяльності (всю суму одержаного підприємством доходу цього виду) та чистий дохід з операційної діяльності (що розраховується шляхом зменшення суми валового доходу на суму відповідних податків і зборів з нього). Такий підхід до групування доходів покладено в основу проведення аналізу доходів від операційної діяльності.

Деякі науковці пропонують поділяти доходи з операційної діяльності за економічним змістом операцій, що їх формують. З цією метою вони виділяють наступні види доходів:

- доходи з реалізації (до яких належать доходи від реалізації продукції; доходи від наданих послуг і виконаних робіт; доходи від реалізації основних засобів; доходи від реалізації нематеріальних активів у формі роялті; доходи від реалізації виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів; іноземної валюти);

- позареалізаційні доходи, що формуються в процесі операційної діяльності (дохід від надходження пені, штрафів та неустойки; від списання

кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності; дохід від безоплатно одержаних оборотних активів).

З позицій бухгалтерського обліку доходи з операційної діяльності підприємства поділяють за умовами їх визнання у фінансовій звітності. За діючими нормативними виділяють: доходи звітного періоду (доходи, що підлягали одержанню й одержані у звітному періоді; доходи, що підлягали одержанню, але не одержані у звітному періоді) та доходи майбутніх періодів

(доходи, які не підлягали одержанню у звітному періоді й одержані, відповідно, не у звітному періоді).

Для підприємств що займаються наданням послуг доцільним до використання можуть наступні підходи до класифікації доходів від операційної діяльності, а також ті, що наведено в додатку Б:

1. За видами діяльності:

- Звичайна (операційна, фінансова, інвестиційна)
- Надзвичайна (надзвичайні доходи)

2. Для аналізу доходів:

- Валовий
- Чистий
- Середній
- Граничний

3. За можливістю здійснення впливу:

- Релевантні;
- Не релевантні.

4. За часом виникнення:

- Бюджетні;
- Доходи майбутніх періодів;
- Поточні (звітні)
- Доходи минулих періодів

Проте аналіз сучасних умов господарювання свідчить про те, що в основу класифікації доходів підприємств з надання послуг необхідно покласти ознаки, які дозволять ефективно управляти доходами підприємства. Тому виникає необхідність у створенні такої інформації, яка була б корисною для облікової оцінки, прийняття раціональних рішень у різноманітних господарських операціях та контролю за використанням доходів підприємства. Для побудови такої класифікації доходів нами проведено узагальнення можливих варіантів групування (табл.1.3)

Таблиця 1.3

Класифікація доходів за видами та напрямками використання

№	Ознака	Класифікація	Характеристика
Прогнозування і планування			
1	За впливом інфляційного процесу	номінальний	Розмір номінального, отриманого доходу
		реальний	Розмір номінального, отриманого доходу, скорегованому на темп інфляції у відповідному періоді
2	За ступенем охоплення планом	плановий	Доходи, які передбачено планом, в основному це доходи від основної діяльності
		неплановані	Доходи, які не було передбачено планом або які неможливо спланувати
3	За ступенем узагальнення	загальний	Сумарні доходи, наприклад на весь обсяг реалізованої продукції
		середній	Дохід, розрахований на одиницю реалізованої продукції
Прийняття управлінських рішень			
1	За важливістю для прийняття рішення	інкрементний	Додатковий дохід, що виникає у разі продажу додатково випущеної партії продукції
		маржинальний	Дохід, який виникає в результаті продажу додаткової одиниці виробленої продукції, різниця між виручкою та змінними витратами
2	За регулярністю	Регулярний (постійний)	Доходи, отримані внаслідок основної діяльності (реалізація продукції, товарів,

	отримання		робіт, послуг тощо)
		Нерегулярні й (разовий)	Разові доходи, отримані від подій та операцій, які абсолютно не характерні для діяльності підприємства; повторення їх не очікується в майбутньому
3	За можливістю вибору	дійсний	Реальні доходи, що уособлюють в собі виручку від реалізації продукції тощо
		можливий	Вигода, яку може отримати підприємство від прийняття альтернативних рішень
4	За ступенем керованості	релевантний	Доходи, розмір яких може бути змінений внаслідок прийняття рішення
		нерелевантний	Доходи, розмір яких не залежить від прийняття рішення

Контроль і регулювання			
1	За центрами відповідальності	Центр доходу	Підрозділ, що контролює доходи, але не контролює витрати
		Центр прибутку	Підрозділ, який контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції у власні активи
		Центр інвестицій	Підрозділ, керівник якого контролює витрати, доходи та інвестиції

*Джерело: систематизовано на основі низки праць [27,47, 50, 52,53, 64, 65]

Наведена класифікація доходів підприємства не суперечить розумінню економічного змісту доходів в управлінні, характеризує особливості застосування для різних цілей управління, сприяє створенню детальної інформації про доходи для використання менеджерами різних рівнів управління підприємством. Проте, на нашу думку, якщо розглядати класифікацію доходів в розрізі напрямів використання, та доцільно розширити групою «для цілей оподаткування», з деталізацією доходів, що включаються до бази оподаткування та, що не входять до неї.

Сучасна класифікація доходів повинна відповідати не лише потребам фінансового обліку, а й бути корисною для цілей управління. Тому при визначені класифікаційних ознак пропонуємо звертати увагу на наступні критерії:

- цільова орієнтація на потреби фінансового, управлінського та податкового обліку, що є необхідним для створення інформаційної бази управління підприємством;
- відповідність прогностичній, інформаційній, аналітичній, контрольній та комунікаційній функціям обліку;
- орієнтація на сучасні тенденції розвитку галузі та фактори впливу на її дохід;
- передбачення цілей обліку за сегментами для управління відокремленими компонентами діяльності з реалізації продукції власного виробництва,

купованих товарів та сучасних додаткових послуг, перелік яких розширюється синхронно з інноваціями в розвитку галузі та зміною запитів клієнтів.

Крім того, для управлінських цілей та складання внутрішньої звітності доцільним є додати до існуючих ознак, поділ доходів на «активні та пасивні». Доходи, отримані від активних дій усіх співробітників торговельних підприємства, формують активні доходи підприємства в цілому, які є контрольованими і керованими. Доходи, отримані в результаті цільового використання певного активу в операційному циклі, відносять до пасивних.

Застосування різноманітних дисконтних та акційних операцій є надзвичайно розповсюдженим явищем у діяльності сучасних підприємств з надання послуг. Тому, з метою регулювання величини доходу пропонуємо виділяти дохід, «отриманий за рахунок впровадження системи лояльності», а саме з використанням: торговельних знижок, клубних карт, подарункових сертифікатів, акційних пропозицій тощо, що дозволяє реагувати на лояльність клієнтів.

Отже, запропонована в роботі класифікація доходів від операційної діяльності підприємства дає змогу ефективніше отримувати якісну та своєчасну інформацію для складання звітності, прийняття управлінських рішень, контролю та регулювання.

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг

З метою створення ефективної системи обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг необхідно не лише чітко встановлення розуміння економічної сутності поняття «дохід» та підходів до його класифікації, але й детальне дослідження та аналіз нормативні акти, що регулюють його діяльність. Перелік таких нормативно-правових актів

наведено у Додатку В.

В економічній літературі автори пропонують розглядати п'ять рівнів нормативного регулювання ведення обліку. Саме тому перелік нормативних актів, що регулюють облік, оподаткування і аналіз доходів від операційної діяльності, ми відображаємо з урахуванням цих рівнів як наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**Нормативні акти, що регулюють основні аспекти обліку,
оподаткування і аналізу доходів від операційної діяльності**

Рівень регламентації	Назва нормативного документа
1	2
I рівень «міжнародний»	Нормативно-правові акти, що розкривають питання, пов'язані з Концептуальною основою складання та подання фінансової звітності; розкриттям методики обліку доходів; умов та критеріїв їх визнання; оцінки доходів; їх класифікації; принципів обліку; відображенням у звітності інформації про доходи. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ 1, 15, 18 тощо) та Директиви ЄС, а також положення системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP
II рівень «загальнодержавний»	загальнодержавні регламенти щодо організації та методики ведення обліку та складання фінансової звітності, зокрема щодо доходів, такі як: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»; Податковий Кодекс України тощо.
III рівень «облікові регламенти»	методичні підходи до обліку доходів, їх класифікацію, критерії та умови визнання; оцінку; відображення інформації у звітності; методичні засади формування інформації про податкові різниці; відображення операцій щодо доходів підприємств на рахунках обліку; визначення бази оподаткування податку на прибуток; методологію обліку

	доходів підприємств ресторанного господарства. До них віднесено Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО 1,3, 12,13,14,15,27); Плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, спрощений, робочий), Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку тощо.
--	--

Продовження табл. 1.4

1	2
VI рівень «внутрішньогосподарський»	Акти, що забезпечують розкриття внутрішніх особливостей організації та ведення обліку безпосередньо на підприємствах, а саме: Наказ про облікову політику підприємства, графіки документообігу, робочий план рахунків; внутрішні положення та регламенти; посадові обов'язки бухгалтера з ведення обліку доходів та аналітика; форми внутрішньої звітності про доходи тощо

Джерело: *узагальнено автором

Дослідивши перший рівень регламентації було встановлено, що зазначені нормативно правові акти розкривають особливості відображення в обліку та звітності інформації про доходи підприємства на міжнародному рівні. Оскільки на сьогоднішній день підприємства України все більше намагаються вийти на міжнародний простір, а загальна політика держави спрямована на євроінтеграцію, надзвичайно важливими постають питання конвергенції систем обліку. Тому, положення, що наводяться у Міжнародних стандартах фінансової звітності, Директивах ЄС, а також системи загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку GAAP є базовими для розробки аналогів національних стандартів та до впровадження на рівні підприємств.

Другий рівень включає до свого складу нормативно-правові акти загальнодержавного характеру, такі документи мають досить вагоме значення адже їм надається першочергова перевага при розгляді спірних питань, бо вони домінують над іншими нормативними документами. Тут, до основних варто віднести закони України, зокрема ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України», який розкриває загальні підходи до організації обліку та складання фінансової звітності, розкриває основні принципи облікового процесу, його мету та завдання; Податковий кодекс України, в якому описуються особливості оподаткування доходів.

Третій рівень носить методичний характер і включає до свого складу Положення (стандарти бухгалтерського обліку), зокрема ПСБО 15 «Доходи»,

План рахунків бухгалтерського обліку, інструкцію до його застосування тощо. Дані документи розкривають особливості методичного відображення в обліку та фінансовій звітності інформації про операційні доходи підприємства, а саме: визнання, оцінка, класифікація доходів, перелік рахунків для обліку доходів та методику відображення доходів у Звіті про сукупний дохід.

Четвертий рівень документів характеризує регламенти внутрішнього розпорядку на підприємстві. Це акти, що забезпечують розкриття внутрішніх особливостей організації та ведення обліку доходів безпосередньо на підприємстві, а саме: Наказ про облікову політику підприємства, графіки документообігу, робочий план рахунків; внутрішні положення та регламенти; посадові обов'язки бухгалтера з ведення обліку доходів та аналітика; форми внутрішньої звітності про доходи тощо. Дані нормативні акти є надзвичайно важливими для здійснення управління доходами та формування внутрішньої звітності.

На нашу думку доцільним є виокремлення ще одного рівня регламентації нормативно-правових документів з обліку доходів, а саме «галузевого», до якого варто віднести документи, які регулюють ведення обліку в конкретних галузях економіки. До них варто віднести методичні рекомендації галузевого

спрямування, роз'яснювальні листи міністерств тощо. Такий підхід дозволить виокремити правові документи, що регламентують питання обліку та формування звітності підприємств з надання послуг.

Методологічні засади формування інформації про доходи від операційної діяльності підприємства на національному рівні регламентує П(С) БО 15 «Дохід». В основу формування змісту стандарту покладено зміст його міжнародного аналога М(с)БО 18 «Дохід» [48, 38].

Основоположним принципом даного стандарту є відображення в обліку доходів за методом нарахування та відповідності доходів і витрат. Даний принцип передбачає відображення в обліку та фінансовій звітності доходів і витрат у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип відповідності полягає в порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені з цим доходом [38].

Відповідно до ПСБО 15, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умовою, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [478]. Критерії визнання доходу застосовуються для трьох типів операцій, кожен з яких має місце у господарській діяльності підприємств ресторанного господарства: реалізації продукції (товарів); надання послуг та виконання робіт; використання іншими сторонами активів підприємства, які приносять відсотки, роялті та дивіденди .

При цьому теорія і практика бухгалтерського обліку доводить наявність таких моментів визнання доходу від реалізації: на момент завершення виробництва (за умови наявності певної ціни продажу або стабільної ринкової ціни, коли відсутні суттєві витрати на підготовку до реалізації); на момент реалізації (за умови встановлення ціни на продукцію, обґрунтовано метод оцінки суми, яку можливо одержати від реалізації, здійснено оцінку всіх суттєві витрат); на момент одержання грошових коштів (при неможливості оцінки одержаних активів з достатньою достовірністю, наявності ймовірності

здійснення додаткових суттєвих витрат, які не можуть бути точно визначені на момент реалізації); протягом здійснення виробництва (за умови встановлення ціни, визначеної на договірних умовах або за умови наявності ринкових цін для різних стадій виробництва).

Проте для підприємств, що господарюють у сфері надання послуг визнання доходу істотно відрізняється від звичайного визначення доходу в момент підписання акта виконаних робіт (наданих послуг). Відповідно до П(С)БО 15 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;
- за методом рівномірного його нарахування за певний період часу.

Відповідно до цих методів дохід визначається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов наведених на рис. 1.2

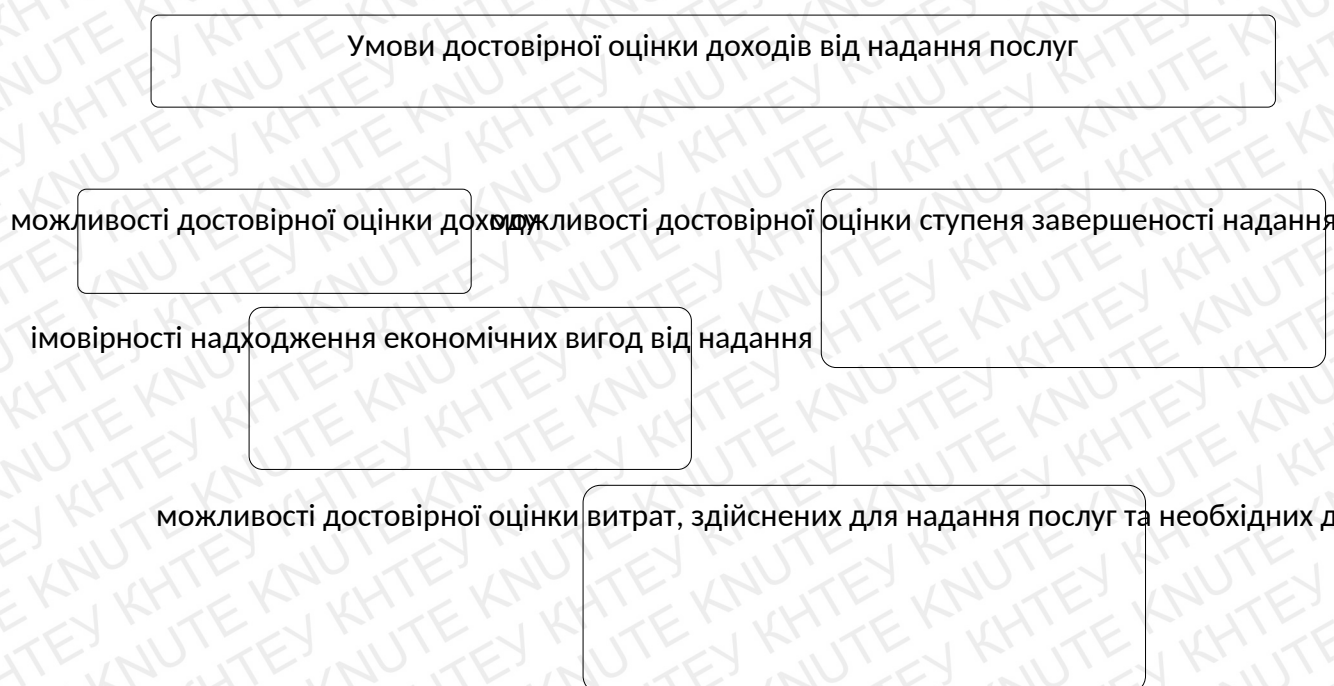


Рис. 1.2. Умови достовірної оцінки доходів від надання послуг [48]

Визначення доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій

здійснюється трьома способами:

- 1) вивченням виконаних робіт (коли сторони, вивчивши виконані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
- 2) визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- 3) визначенням питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг саме на цю дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

У випадку якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню. Коли дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Необхідно також зазначити, що П(с)БО 15 передбачає і неможливість на ранніх етапах операції достовірно оцінити дохід від надання послуг. У такому разі цей стандарт пропонує визначити дохід тільки в розмірі понесених затрат, які передбачається відшкодувати.

Нами виявлено деякі суперечності щодо визнання доходів від надання послуг у нормативних актах. Так, відповідно до п.134.1 ст.134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу. Тобто визнання доходів здійснюється аналогічно до бухгалтерського обліку. Так, підставою для оформлення господарської операції є відповідні документи, а конкретно акт про виконані роботи [46]. Проте відповідно до листа Міністерства фінансів України № 31-11410-0605/11705 від 22.04.2016 р. щодо можливості документування господарської операції складанням на основі бухгалтерської довідки вважаємо суперечним та ризиковим, оскільки:

- така операція не підтверджує здійснення господарської операції, оскільки дебітор може за підсумками місяця не прийняти надані послуги або прийняти в іншому обсязі;
- у разі визнання доходів в одному місяці, а податкових зобов'язань в іншому виникнуть суперечності під час податкових перевірок.

Наступним важливим методологічним питанням є оцінка доходу. Від неї залежить достовірність, об'єктивність і точність відображення фінансових показників діяльності торговельного підприємства. Відповідно до ПСБО та МСФЗ «Дохід» оцінка доходу здійснюється за справедливою вартістю активів, що отримані або підлягають отриманню. Але існують деякі відмінності у деталізації цих положень. Так, МСФЗ дозволяють проводити оцінку доходів за справедливою вартістю отриманої компенсації, або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надаються суб'єктом господарювання, що відсутнє у національному стандарті. Також акцентується увага на тому, що компенсація виражається у вигляді грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочки надходження грошових коштів, за МСБО 18, при умові що справедлива вартість нижча за номінальну, то вона визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка, методика розрахунку якої наведена у стандарті. У ПСБО 15 відповідні уточнення щодо оцінки доходів відсутні.

Проаналізувавши ПСБО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід», було виявлено, що вони являються майже тотожними, але мають деякі розбіжності, які в подальшому можуть викривляти дані бухгалтерського обліку і як результат – впливати на формування фінансового результату. Надважливим є заплановане введення в дію у 2018 році нового стандарту – МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», яке тим самими скасує дію М(С)БО 18 «Дохід». Порівняння МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» та М(С)БО 18 «Дохід» наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5.

Порівняння М(С)БО 18 «Дохід» МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами»

Ознаки	МСБО	МСФЗ
Поняття «доходу»	Дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу»	Дохід – це «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників»
Визнання виручки	допускав широкий простір для формування суджень щодо розробки та застосування політик та практик з визнання виручки.	МСФЗ 15 є більш директивним стандартом у багатьох аспектах і застосування цих нових правил може призвести до істотних змін у визнанні доходів і, у деяких випадках, визнанні витрат.

Витрати на укладання контрактів	Не розглядалися	Окрему увагу в МСФЗ 15 приділено витратам на укладання контрактів
---------------------------------	-----------------	---

Джерело : [38,49].

Як бачимо із табл. 1.4., у МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід, по-друге, вилучено надходження «в ході звичайної діяльності» (воно перейшло в тлумачення категорії «виручка»), по-третє, конкретизовано, що надходження вигід відбувається у вигляді «надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань».

Ключовою категорією у МСФЗ 15, виступають договори (контракти) з покупцями, які мають відповідати конкретним критеріям та проходити ідентифікацію, а саме:

- сторони за договором затвердили договір (у письмовій формі, усно або відповідно до іншої звичайної ділової практики) і зобов'язуються виконувати передбачені договором зобов'язання;
- підприємство може ідентифікувати права кожної сторони стосовно товарів або послуг, які будуть передані;
- підприємство може ідентифікувати умови оплати товарів або послуг, які будуть передані;
- договір має комерційний зміст (тобто ризики, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків організації, як очікується, зміняться внаслідок договору);
- отримання підприємством відшкодування, право на яке вона отримує в обмін на товари або послуги, які буде передано покупцю, є вірогідним [34].

Важливим принципом МСФЗ 15 є те, що компанія визнає виручку від реалізації, з метою відображення передачі обіцяних товарів чи послуг у сумі, що відображає справедливу винагороду, яку компанія буде мати змогу отримати в обмін на товари чи послуги. Для реалізації даного принципу необхідним є виконання конкретних етапів, що забезпечують процедуру визнання доходу та закріплені у стандарті:

Крок 1 – визначити контракт з покупцем відповідно до критеріїв ідентифікації та сфери застосування стандарту.

Дана вимога МСФЗ 15 застосовується до кожного контракту, який був узгоджений з покупцем та відповідає певним вимогам, при цьому в деяких випадках компанія може поєднувати різні договори та обліковувала їх як один договір.

Крок 2 – оцінити товари або послуги (визначити зобов'язання, які підлягають виконанню), обіцяних за договором з покупцем, та ідентифікація як обов'язку до виконання кожної обіцянки передати покупцю товар або послугу (або пакет товарів чи послуг), які відрізняються; низку товарів або послуг, що відрізняються, які є практично однаковими та передаються покупцю за однаковою схемою.

Крок 3 – визначити ціну операції. Ціною операції є сума винагороди, яку компанія очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів чи послуг покупцю. Ціна угоди може бути фіксованою, але може бути і змінною або в негрошовій формі. Ціна може корегуватися на ефект впливу зміни вартості грошей у часі, якщо угода включає суттєві відстрочки платежу або інші вигоди, які мають бути надані покупцю. Якщо винагорода є змінною, то компанія повинна оцінити суму винагороди, яку вона матиме право отримати в обмін на товари чи послуги.

Крок 4 – розподілити ціну операції. Компанія здійснює розподіл ціни операції на зобов'язання, які необхідно виконати, та ціну кожного з відокремлених товарів чи послуг. В деяких ситуаціях ціна продажу може включати знижку чи змінну частину винагороди.

Крок 5 – визнати виручку від реалізації. Компанія визнає виручку від реалізації, коли вона виконала зобов'язання щодо передачі товарів чи послуг покупцю. Виручка від реалізації визнається у сумі, яка відноситься до зобов'язання, що було виконано. Зобов'язання може вважатися виконаним у певний момент часу або протягом певного періоду часу. Якщо це зобов'язання, яке виконується протягом певного часу, компанія визнає виручку від реалізації протягом певного періоду часу, використовуючи підходящий метод для визначення ступеня виконання зобов'язань [34,13].

Таким чином, введення в дію МСФЗ 15 докорінно змінює підходи у визнанні виручки підприємства за договорами з клієнтами. Крім того, стандарт розкриває положення щодо різних видів договорів та їх модифікації; виявлення зобов'язань щодо виконання; оцінки договорів з клієнтами; оцінювання прогресу щодо повного задоволення зобов'язань щодо виконання; врахування витрат договору тощо. На сьогоднішній день значна частина положень МСФЗ 15 потребує уточнення та роз'яснень щодо їх практичного використання, що зумовлює необхідність проведення подальших досліджень за даною тематикою.

Окрім нормативної бази, яка регулює облік, оподаткування та аналіз доходів від операційної діяльності нами проаналізована спеціальна література з даного питання. Результати аналізу наведено в додатку Г.

Так, Беренда Н.І. у своїх дослідженнях розкриває питання щодо відображення в обліковій політиці методологічних аспектів обліку доходів, зокрема щодо вибору методу оцінки доходів від надання послуг, розглянуто переваги та недоліки [5].

Проблеми організації обліку доходів у своїх дослідженнях підіймає М. Пушкар наголошуючи на тому, що в умовах інтернаціоналізації та глобалізації економіки ця проблема має актуальне значення, і тому оцінка повинна відповідати міжнародним вимогам [55, с. 259].

Питання побудови ефективної класифікації доходів для цілей обліку розкрито в наукових дослідженнях Х.Б. Пилипів, Н.В. Юрчак, Л.С. Ковбасюк, які пропонують використовувати не лише класичні підходи до класифікації доходів для цілей складання фінансової звітності, а й роблять акцент на використанні управлінського підходу [53].

Чимало увагу в сучасних публікаціях приділено впровадженню нового стандарту МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», які описують нові вимоги до визнання договорів з клієнтом, особливостей оцінки доходів і витрат, зокрема у працях Маценко Л.Ф [34].

Заслуговують на окрему увагу дослідження проведені у сфері побудови обліково-аналітичного забезпечення управління доходами, зокрема це розробки таких науковців як: Голов С.Ф., Головіна Д.В., Фоміна О.В.[12, 13] Автори розглядають у своїх доробках підходи до побудови управлінського обліку доходів, а саме питання: організації управлінського обліку доходів, бюджетування, використання методик управлінського обліку для аналізу доходів, побудова внутрішньої звітності про доходи підприємства тощо.

Таким чином проведений аналіз нормативно-правових актів та спеціальної літератури з питань обліку та оподаткування доходів від операційної діяльності підприємств надання послуг показав наявність суперечностей щодо підходів до оцінки доходів у нормативних актах, дозволив дослідити нові підходи до відображення в обліку доходів відповідно до МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», та окреслив перелік проблемних питань щодо організації, методики обліку та оподаткування доходів у спеціальній літературі.

1.3. Організаційно-економічна характеристика базового підприємства, його галузеві особливості та оцінка фінансового стану

Об'єктом дослідження в роботі обрано підприємство ТОВ «БІГФО», яке згідно Статуту та Установчого Договору, створене у відповідності із Господарським кодексом України, шляхом об'єднання майна

Учасників. Адреса підприємства: 04128, м Київ, вул. Академіка Туполева, буд17Б, оф.69.Основним видом діяльності підприємства є технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів. ТОВ «БІГФО» забезпечує надання якісних послуг з технічного обслуговування транспортних засобів, а також продаж запчастин різного характеру. Загальна інформація про підприємство наведена в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Загальна інформація про підприємство ТОВ «БІГФО»

Показник	Характеристика
Найменування підприємства	ТОВ «БІГФО»
Код за ЄДРПОУ	40252833
Місцезнаходження (поштова адреса)	04128, м Київ, вул. Академіка Туполева, буд17Б, оф.69
Міжміський код та телефон	тел.: 0991398740
Зареєстрований	Святошинський район у місті Києві державна адміністрація
Основний напрям діяльності	Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів

На сьогоднішній день, основними видами діяльності підприємства є:

1. Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів:
 - механічні ремонти
 - ремонт електричних систем автотранспортних засобів
 - ремонт електронних систем упорскування палива
 - поточне обслуговування
 - ремонт кузовів
 - ремонт запчастин автотранспортних засобів
 - миття, полірування тощо
 - напилення та фарбування
 - ремонт лобового скла та вікон
 - ремонт сидінь автотранспортних засобів
2. Ремонт шин і камер, їх установлення або заміну
3. Антикоровізне оброблення

4. Установлення деталей і приладдя, яке не є складовою процесу виробництва автотранспортних засобів

Підприємство є юридичною особою, керується в своїй діяльності чинним законодавством України та Статутом, має відокремлене майно, самостійний баланс, свій фірмовий бланк, печатку з найменуванням, штамп, поточний, валютний та інші рахунки в установах банків. ТОВ «БІГФО» забезпечує самоокупність, фінансування витрат господарської діяльності, матеріальне заохочення, соціальний розвиток колективу та діє на основі затвердженого статуту, самостійно визначає напрямки своєї господарської діяльності, має право володіння і розпорядження одержаним доходом.

Підприємство здійснює оперативний і бухгалтерський облік результатів своєї роботи, веде статистичну звітність. Бухгалтерія ТОВ «БІГФО» є самостійним структурним підрозділом і знаходиться у безпосередній підпорядкованості директора, а всі питання організації обліку і складання звітності – головному бухгалтеру.

Організаційна структура ТОВ «БІГФО» наведено на рис. 1.3.



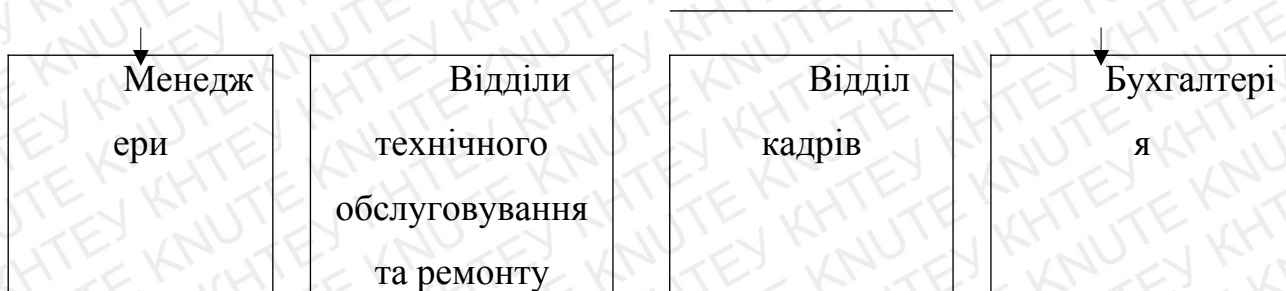


Рис. 1.3. Організаційна структура підприємства ТОВ «БІГФО»

Питання щодо організації обліку на ТОВ «БІГФО» покладено на головного бухгалтера. Так, головний бухгалтер ТОВ «БІГФО»:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжками і псуванням активів підприємства.

При організації та веденні бухгалтерського обліку ТОВ «БІГФО» керується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стандартами бухгалтерського обліку та Планом рахунків, відповідними листами та вказівками на законодавчому рівні

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ТОВ «БІГФО»:

- самостійно обрало форму організації бухгалтерського обліку;
- визначило облікову політику підприємства.

Організаційну структуру бухгалтерії ТОВ «БІГФО» представлено на рис. 1.4.





Рис. 1.4. Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «БІГФО»

Підприємство самостійно розробляє та затверджує штатний розклад, визначає оклади, форму та систему оплати праці, та залучення співробітників до діяльності підприємства. На підприємстві встановлено розпорядок робочого дня, змінність, надання вихідних днів і відпусток згідно діючого трудового законодавства. Працівники підприємства підлягають соціальному та медичному страхуванню та соціальному забезпеченню в порядку та умовах, що передбачені діючим законодавством України.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе директор ТОВ «БІГФО».

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів на підприємстві здійснюється з дотриманням принципів, затверджених ст.4 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” [20]. ТОВ «БІГФО» відображає господарські операції у фінансовому та податковому обліках, використовує елементи управлінського обліку та подає статистичну звітність.

Зазначені види діяльності здійснюють спеціалісти відділу бухгалтерії, зокрема операції щодо надання послуг, торговельні операції, фінансові операції та операції з обліку персоналу. Обов’язки між бухгалтерами розподіляються наступним чином:

- головний бухгалтер здійснює загальне керівництво та контроль за роботою бухгалтерів, а також веде облік по веденню касових операцій, розрахунків з іншими дебіторами і кредиторами, облік ПДВ та акцизного збору.

Головний бухгалтер веде бухгалтерський облік на підприємстві. Його посада входить до штатного розкладу підприємства. Посадові обов'язки, права, кваліфікаційні вимоги до головного бухгалтера ТОВ «БІГФО» встановлені на підприємстві в посадовій інструкції. Основними завданнями та обов'язками головного бухгалтера підприємства, відповідно до посадової інструкції, є:

- забезпечення ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- організація роботи бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки;
- здійснення заходів щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності підприємства;
- забезпечення перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;
- здійснення контролю за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів;
- участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Головний бухгалтер підприємства несе відповідальність за:

- неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, що передбачені посадовою інструкцією, – в межах, визначених чинним законодавством України про працю;
- завдання матеріальної шкоди – в межах, визначених чинним

цивільним законодавством та законодавством про працю України;

– правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, – в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

Основні положення щодо організації облікового процесу на ТОВ «БІГФО» відображено в Наказі "Про облікову політику". В Наказі зазначається форма бухгалтерського обліку, яку обирає підприємство, розробляються системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визнаються працівники, які мають право на підпис документів, затверджуються правила документообороту та технології обробки облікової інформації, розробляється робочий план рахунків, окреслено перелік методів щодо яких у ПСБО є альтернативи вибору, зокрема щодо методів нарахування амортизації, оцінки вибуття запасів тощо. Згідно затвердженої облікової політики базове підприємство використовує автоматизовану форму бухгалтерського обліку, тобто всі дані первинних документів накопичуються і реєструються в зведених відомостях, розроблених на комп'ютері ТОВ «БІГФО» використовує програму "1С: Бухгалтерія 7.7".

ТОВ «БІГФО» одержує доходи від надання послуг з технічного обслуговування та ремонту автотранспортних засобів, а також реалізації запасних частин. Крім того, можуть бути отримані інші операційні доходи від надання консультативних послуг здачи в оренду нерухомого майна. оренди.

Розглядаючи особливості обліку доходів торговельного підприємства ТОВ «БІГФО» варто звернути увагу на те, що в бухгалтерському обліку підприємства відображаються доходи від операційної діяльності з поділом їх на основні та інші операційні доходи. Слід також зазначити, що на підприємстві використовується робочий план рахунків з відповідною деталізацією

аналітичних рахунків з обліку доходів. Підприємство підноситься до підприємств малого бізнесу, тому складає дві основні форми фінансової звітності, а саме форма № 1м Баланс (Звіт про фінансовий стан) та форма № 2м Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

З метою формування загального розуміння фінансового стану ТОВ «БІГФО» нами проведено аналіз його техніко-економічних показників на основі фінансової звітності за останні чотири роки 2014-2017 рр., а саме форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) та форма № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Таблиця 1.7

Динаміка фінансових результатів ТОВ «БІГФО» за 2014-2017 рр.

(тис. грн)

Показники	2014 р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2017 р.		
					до 2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	83,6	54,3	54,3	262,1	78,5	63,8	69,8
Інші доходи	-	-	-	-	-	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	41,8	43,4	84,6	88,3	6,5	44,9	03,7
Інші операційні витрати	16,7	0,5	2,5	67,1	9,9	06,6	84,6
Інші витрати	-	-	-	-	-	-	-
Фінансовий результат до оподаткування	23,6	50,4	81,2	62,8	2,2	12,4	1,6
Податок на прибуток	41,5	7,1	3,7	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	18,9	23,3	37,6	62,8	3,3	39,5	25,2

Аналіз показників наведених в табл. 1.7. свідчить про прибуткову діяльність ТОВ «БІГФО» у досліджуваному періоді, оскільки чистий прибуток у 2017 р. становить 262,8 тис. грн., що значно перевищує показники попередніх

років, а саме більше на 139,5 тис. грн. в порівнянні з 2016 роком, на 73,3 тис. грн. в порівнянні з 2015 р. Крім того, спостерігається тенденція до збільшення

розміру чистого доходу у звітному періоді, що у 2017 році становить 1081,1 тис. грн. та свідчить про рентабельну діяльність підприємства. В той же час спостерігається тенденція до збільшення витрат на собівартість наданих послуг а саме в 2015 р. – 448,1 тис. грн., в 2016 р. – 343,4 тис. грн., в 2017 р. – 284,6 тис. грн. Також спостерігається постійне коливання розміру інших операційних витрат.

Далі більш детального аналізу фінансового стану підприємства ТОВ «БІГФО» в додатку Д проведено аналіз наспупних показників, а саме: показників оцінки майнового стану, ділової активності, ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості. Встановлено, що показники оцінки якісного стану підприємства в 2017 році зазнали змін, оскільки коефіцієнт зносу основних засобів, що характеризує частину зношених основних засобів у загальній їх вартості збільшився з 0,533 в 2015 році до 0,599 в 2016 році, що говорить про збільшення зношених основних засобів.

Аналіз показників ліквідності та платоспроможності (додаток) показав що, у 2017 році порівняно з 2015 рр. на ТОВ «БІГФО» спостерігається збільшення коефіцієнтів платоспроможності. Коефіцієнт абсолютної платоспроможності збільшився в 2017 році на 0,575 проти 2015 року і на 0,137 проти 2016 року, що вказує на збільшення спроможності підприємства розраховуватися за своїми зобов'язаннями перед контрагентами. Коефіцієнт автономії в 2017 році збільшився порівняно з 2015 роком на 0,019, а порівняно з 2016 роком він не змінився і склав 0,003. Виходячи з практичного досвіду, значення коефіцієнту автономії більше 0,5 свідчить про достатньо стійке фінансове становище підприємства, оскільки підприємство може здійснювати платежі передусім за рахунок власних коштів.

Таким чином, проведений аналіз економічних показників діяльності та фінансового стану підприємства ТОВ «БІГФО» свідчить про ефективне управління підприємством, оскільки спостерігаються тенденції до збільшення

розміру доходів і як наслідок прибутку підприємства. Крім того, оцінка показників фінансової стійкості ТОВ «БІГФО» свідчить про достатню

забезпеченість підприємства власним капіталом та фінансову незалежність від зовнішніх джерел фінансування. Питання пов'язані з організацією та методикою ведення бухгалтерського обліку відповідають вимогам чинного законодавства.

Висновки до розділу 1

На підставі проведеного дослідження теоретико-методологічних основ обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств сфери послуг можна зробити наступні висновки:

1. Проведене дослідження економічної сутності категорії дохід, показало відсутність єдиних поглядів у науковому просторі. У ході дослідження здійснено узагальнення поняття доходів від операційної діяльності підприємств сфери послуг через призму наукових шкіл, нормативно-правових актів, а також спеціальної літератури. Доведено існування двох основних підходів до тлумачення сутності доходу: з економічної точки зору – як виручка від реалізації та з бухгалтерської – як економічна вигода. Отримання доходів свідчить про те, що послуги підприємства знайшли свого споживача, що вони відповідають вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними, функціональними характеристиками та властивостями. Запропоновано використовувати наступне тлумачення: «Дохід підприємства - це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу, за винятком внесків учасників (власників майна), нараховані і підлягають отриманню протягом звітного періоду та виникають внаслідок використання у виробничо-торгівельній та фінансовій діяльності економічних ресурсів та конкурентних переваг з урахуванням факторів часу та прийнятого рівня підприємницького ризику ». Таке трактування сутності доходу не суперечить міжнародним та вітчизняним стандартам обліку

та враховує значення в розвитку діяльності підприємства.

2. Аналіз економічної літератури показав відсутність дієвої класифікації доходів операційної діяльності, що могла б задовольнити всі інформаційні

потреби користувачів. Встановлено, що в основному використовується класифікація доходів з поділом їх за видами діяльності. Тому, нами узагальнено та згруповано класифікаційні ознаки щодо доходів, які дозволять генерувати інформацію для прогнозування і планування доходів, для прийняття рішень щодо управління доходами, а також контролю і регулювання доходів. Крім того, запропоновано удосконалити існуючу класифікацію наступними ознаками: «активні і пасивні доходи», а також «дохід від впровадження систем лояльності». Приведена класифікація доходів буде корисною для потреб управління підприємства та підвищить контрольну функцію обліку доходів, надасть можливість управлінському апарату та окремим управлінцям розглянути кожен конкретний випадок господарської діяльності підприємства.

3. Проаналізовано економіко-правове забезпечення нормативної база і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу доходів підприємств сфери послуг, яка свідчить про достатньо повне нормативне регулювання питань господарської діяльності підприємств. Здійснено критичний аналіз ПСБО 15 «Дохід», МСБО 18 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід за договорами з клієнтами» та ПКУ. Огляд економічної літератури і періодичних видань з питань обліку доходів та його удосконалення дозволяє відмітити велику кількість публікацій, в яких розглядаються питання реформування бухгалтерського обліку в цілому і, зокрема, з питань удосконалення методології фінансового обліку доходів.

4. Об'єктом дослідження випускної роботи є процес обліку доходів на підприємств сфери послуг ТОВ «БІГФО», яке займається наданням послуг ремонту та технічного обслуговування автотранспортних засобів. Організація облікового процесу підприємства здійснюється на основі Наказу «Про облікову політику», підприємство має автоматизовану систему обліку та

діє в рамках чинного законодавства. В цілому підприємство успішно господарювало з 2014-2017 роки та стійкий фінансовий стан, що підтверджено показниками ліквідності та платоспроможності.

РОЗДІЛ 2.

СУЧАСНИЙ СТАН ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛГ

2.1. Організація та методика фінансового обліку доходів від операційної діяльності підприємств з надання послуг

Основною метою ведення фінансового обліку на ТОВ «БІГФО» є забезпечення реєстрації фактів господарської діяльності в цілому по підприємству та зокрема щодо доходів від операційної діяльності та в подальшому узагальнення цієї інформації у фінансовій звітності. Таким чином, відповідно до зазначеної мети можна узагальнити ключові завдання фінансового обліку доходів операційної діяльності ТОВ «БІГФО»:

- своєчасне, повне і достовірне відображення доходів операційної діяльності;
- точне і правильне чистих доходів від надання послуг;
- забезпечення контролю та регулювання джерел формування доходів тощо.

Для побудови ефективної системи фінансового обліку доходів операційної діяльності необхідно проаналізувати стан на надати пропозиції щодо удосконалення організації та методики обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «БІГФО».

Так, розглянемо більш детально процес організації фінансового обліку доходів операційної діяльності, який включає в себе питання пов'язані з

документальним оформленням операцій з отримання доходів від надання послуг, використання певних облікових регістрів, а також формування організації синтетичного обліку доходів, зокрема робочого плану рахунків.

В основі організації обліку доходів операційної діяльності лежать наступні принципи:

- документування доходів та повне їх відображення на рахунках обліку послуг;
- групування доходів за джерелами надходження.

Основними завданнями організації обліку операційних доходів підприємств сфери послуг є забезпечення: правильного визначення та достовірної оцінки доходів підприємства; правильного і повного документального оформлення в регістрах обліку доходів та результатів діяльності; контроль за виконанням договорів по реалізації послуг; своєчасного одержання достовірної інформації.

При проведенні аналізу організації обліку доходів на ТОВ «БІГФО» необхідно зважати на те що, підприємство займається наданням послуг у сфері технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, тому нами узагальнено загальні правила щодо надання послуг таких підприємств:

- надання послуг здійснюється за зверненням замовника чи за його попередньою заявкою, де зазначаються дата, час подання транспортного засобу, складові частини (системи) та їх документація для надання послуг. Заявка реєструється в журналі реєстрації. При зверненні без попередньої заявки перевага надається замовнику, який подав заявку (п. 1 розділу II Правил № 615) [51].
- для отримання послуги замовнику треба пред'явити паспорт або посвідчення водія, а також довіреність для уповноваженого представника замовника та реєстраційний документ на транспортний засіб (п. 2 розділу III Правил № 615) [51].
- послуги з технічного обслуговування і ремонту транспортних засобів чи його складових частин (систем) надаються замовникові на підставі договору

про технічне обслуговування і ремонт, що укладається відповідно до вимог цивільного законодавства між замовником і виконавцем (договір, наряд-замовлення, накладна, квитанція тощо) (п. 3 розділу III Правил № 615) [51].

Таким чином, керуючись основними регламентами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20], щодо виконання принципу повного висвітлення, який передбачає оформлення усіх без винятку операцій, які підлягають обліку, відповідними первинним документами, кожний господарський факт – явище або процес – має бути зареєстроване в первинних документах. Зафіксовані на первинних документах господарські факти (явища або процеси) та їх основні характеристики – назва, кількість, ціна і т. ін. – переносяться до рахунку, де відбувається системна реєстрація на носії бухгалтерського обліку, який називають реєстром. Рахунок – як елемент прийому бухгалтерського обліку – можна характеризувати так - це прийом вторинного бухгалтерського спостереження. Зафіксований у носіях-документах господарський факт набуває первинної системної реєстрації за такими основними характеристиками: стан, зміни – збільшення або зменшення – та довідкові дані про певний об'єкт. Отже, у реєстрі бухгалтерського рахунку кожен об'єкт господарювання як господарський факт набуває вигляду локальної інформаційної сукупності, що відображає стан та зміни відповідного об'єкта бухгалтерського обліку [15]. Після обробки яких інформація про доходи накопичується в облікових регістрах (відомостях, журналах тощо) і потім знаходить своє відображення у звітності підприємства.

При оформленні операцій з надання послуг ремонту та технічного обслуговування транспортних засобів слід керуватися загальними вимогами до обов'язкових реквізитів первинних документів, які визначено частиною другою ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [20]. Первинний документ, який фіксує факт здійснення операції з надання послуг з ремонту та/або технічного обслуговування транспортного засобу, повинен містити певні обов'язкові реквізити.

Проте, необхідно звернути увагу на деякі особливості оформлення

первинних документі підприємствами, що надають послуги з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, зокрема:

- послуги, які надаються у присутності замовника без надання виконавцем гарантійних зобов'язань (підкачування шин, заміна експлуатаційних рідин, діагностичні роботи тощо), можуть оформлятися лише шляхом видачі документа, що підтверджує оплату робіт за надані послуги (п. 5 розділу III Правил № 615) [51];

- облік заяв замовників, договорів, нарядів-замовлень, накладних, квитанцій, гарантійних талонів і претензій ведеться в журналі реєстрації. Журнал повинен бути прошнурований, з пронумерованими сторінками та скріплений печаткою виконавця (за наявності) (п. 9 розділу III цих Правил № 615) [51];

- прийняття транспортних засобів у ремонт або у обслуговування обов'язково оформлюється актом передавання-приймання (розділ IV Правил № 615) [51];

- виконавець оформлює для юридичних осіб окремо документи на оплату матеріалів і послуг з технічного обслуговування і ремонту (включаючи необхідні діагностичні роботи) та окремо документи на оплату матеріалів і виконання робіт з ремонту (включаючи необхідні діагностичні роботи) (п. 5 розділу V Правил № 615) [51].

Перелік документів, що підтверджують надання послуги, визначено п. 7 розділу V Правил № 615 [51], а саме:

- акт передавання-приймання транспортного засобу (його складових частин (систем)) після надання послуг з технічного обслуговування і ремонту;
- наряд-замовлення, підписаний контролером якості (з проставлянням печатки виконавця (за наявності)) та замовником;
- документ, що підтверджує оплату послуг;
- рахунок-фактура;
- податкова накладна (для юридичних осіб).

Узагальнений перелік документів, що використовуються для обліку

доходів операційної діяльності наведено в табл. 2.1

Таблиця 2.1

Перелік первинних облікових документів для відображення доходів на ТОВ «БІГФО»

№ п/п	Характеристика даних, не обхідних для обліку (номенклатури)	Для чого потрібні дані	У яких носіях інформації фіксуються
1	2	3	6
1	Нарахування доходів:	Для відображення нарахування доходів	Накладна, податкова накладна, акт виконаних робіт, акт нада-них послуг, товарно – транспортна накладна, акт передавання- приймання транспортного засобу, наряд-замовлення
	вид доходів		
	дата нарахування		
	контрагент		
	сума з ПДВ		
	сума без ПДВ		
2	Оплата доходів:	Для відображення в обліку сплачених доходів	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, грошовий чек
	Вид (форма) розрахунків		
	Дата оплати		
	Контрагент		
	Сума доходу		

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе директор ТОВ «БІГФО», який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та

установчих документів. Строки зберігання відповідних документів на підприємстві наведено в табл. 2.2. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених в них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Узагальнена інформація, щодо руху документів з обліку доходів на ТОВ «БІГФО» наведено в оперограмі в додатку Ж.

**Терміни зберігання документів бухгалтерського обліку та звітності
на ТОВ «БІГФО»**

Документи бухгалтерського обліку та звітності	Строк зберігання
Річні бухгалтерські звіти, примітки до звітів, спеціалізовані форми	До ліквідації підприємства
Первинні документи, які фіксують факт виконання господарської операції, які є підставою для здійснення записів до реєстрів бухгалтерського обліку та податкових записів	3 роки (при умові завершення перевірки податковими органами з питань дотримання податкового законодавства)
Облікові реєстри (головна книга, журнали тощо)	3 роки

Облік доходів на підприємстві здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" [48].

Для відображення обліку доходів на підприємстві з надання послуг використовуються рахунки 7 класу відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [45].

Рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства. Характеристика рахунків обліку доходів операційної діяльності для підприємств, що діють у сфері надання послуг включає до свого складу такі рахунки: 703 «Дохід від реалізації послуг» та 71 «Інший операційних дохід» та наведена в табл. 2.3. При цьому для списання доходів від операційної діяльності на фінансові результати використовується рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

**Характеристика рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності",
які використовуються ТОВ «БІГФО»**

№	Назва субрахунку	Характеристика субрахунку
1	2	3
7 03	Дохід від реалізації послуг	Узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг
7 11	Дохід від реалізації іноземної валюти	Узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти
7 12	Дохід від реалізації інших необоротних активів	Відображається інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних предметів
7 13	Дохід від операційної оренди активів	Відображається інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не являється предметом (метою) створення підприємства
7 14	Дохід від операційної курсової різниці	Узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць по активам і обов'язкам підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства
7 15	Отримані штрафи, пені, неустойки	Узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки і інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або по яким отримані рішення суду, арбітражного суду по їх стягнення, а також про суми стягнення понесених збитків
7 16	Відшкодування раніше списаних активів	Відображається інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів
7 17	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу, по який минув строк позовної давності
7 18	Дохід від безкоштовно отриманих оборотних активів	Узагальнюється інформація про доходи від безкоштовно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і про доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю
7 19	Інші доходи від операційної	Узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не відображаються на інших

діяльності	субрахунках рахунку 71 „Інший операційний дохід”, зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації.
------------	--

Слід зазначити, що на ТОВ «БІГФО» облік повернення наданих послуг здійснюється без використання субрахунку 704 «Вирахування із доходу». Водночас, в П(С)БО 15 не розкрито зміст поняття "ризиків й вигоди, пов'язані з правом власності" та ознаки суттєвості, що дає можливість українським підприємствам трактувати ці поняття довільно.

Чистий дохід, отриманий від реалізації послуг, списується при визначенні фінансових результатів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 36 має такі субрахунки:

- 361 - «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;
- 362 - «Розрахунки з іноземними покупцями».

Загальну інформацію щодо відображення бухгалтерських записів з обліку доходів операційної діяльності підприємств з надання послуг наведено в табл.

2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від основної операційної діяльності на ТОВ «БІГФО» за вересень 2018 року

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
На умовах передоплати				
1	Отримана від замовника предоплата за частину наданих послуг з ремонту транспортного засобу	311	681	5000
2	Виконаний ремонт транспортного засобу (підтверджено актом виконаних робіт)	361	703	6000
3	Відображені податкові зобов'язання по ПДВ	703	641	1000
4	Отримана від замовника	311	361	1000

	оплата за виконані роботи (остаточний розрахунок) за мінусом раніше здійсненої попередньої оплати			
5	Раніше здійснена предоплата переводиться в рахунок оплати фактично виконаних робіт.	681	361	5000
Оплата в момент надання послуги				
1	Відображений дохід від реалізації послуг	361	703	36000
2	Відображені податкові зобов'язання по ПДВ	703	641	6000
3	Отримана оплата за послуги	301	361	36000
4	Віднесено доходи від надання послуг на фінансовий результат	703	791	30000

Загальна кореспонденція рахунків з обліку доходів ТОВ «БІГФО» наведено в додатку 3.

Крім основної операційної діяльності, пов'язаної з наданням послуг технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, на ТОВ «БІГФО» можуть мати місце доходи пов'язані з іншою операційною діяльністю, методика обліку яких наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Основна кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів

№ по р	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство				
		Д	К	Д	К	Сума		
		т	т	т	т			
1	2	3	4	5	6	7		
1	Визнання боржником пені при невиконанні умов договору	61	15	-	-	-		
2	Відображення суми відшкодування нестачі, якщо виявлено винуватця	75	16	75	16	80		
3	Списання кредиторської заборгованості,	6	7	6	7	1		

	якщо закінчився термін позовної давності	31	17	31	17	023
--	--	----	----	----	----	-----

Отже, на досліджуваному підприємстві методика відображення в обліку інформації про доходи від операційної діяльності здійснюється відповідно до чинного законодавства використовує на основі використання методу подвійного запису. Проте нами встановлено, що в Робочому плані рахунків підприємства передбачено використання лише синтетичних рахунків відповідно до Плану рахунків бухгалтерського, тому нами запропоновано до використання аналітичних рахунків з обліку доходів, що дозволить формувати більш детальну інформацію для управління доходами підприємства. Зокрема, запропоновано ввести рахунки другого та третього порядку за такими ознаками як «за видами наданих послуг», «за видами обслуговуваних транспортних засобів», «за системою лояльності». Внесені пропозиції узагальнено у Витягу з робочого плану рахунків табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Витяг з Робочого плану рахунків ТОВ «БІГФО» для обліку доходів від надання послуг

Синтетичний рахунок за планом рахунків		Аналітичні рахунки 1-го порядку		Аналітичні рахунки 2-го порядку		Аналітичні рахунки 3-го порядку	
ифр	Ш азва	Дохід від використання системи лояльності		Дохід за видами наданих послуг		Дохід за видом транспортних засобів	
		Ш ифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
03	Д охід від надання послуг	7 03.1.	...зі знижками	703.X.1	... повний технічний огляд	702.X.X.1	... легкові автомобілі
		7 03.2.	... за бонусними	703.X.2	...заміна мастильних засобів	70 2.X.X.2	... грузові автомобілі

		картками			
	7	...	703.X.3	...заміна шин	тощо
	03.3	на умовах надання послуг «1+1=1»			
		тощо	703.X.4	...регулювання ходової	
			703.X.5	... лакофарбові послуги	
			703.X.6	... кузовні роботи	
			703.X.	тощо	
			X		

За допомогою наданих пропозицій щодо синтетичних рахунків на ТОВ «БІГФО» з'являється можливість виділити з усього доходу підприємства дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що дозволяє проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента; виокремлювати доходи за різними видами послуг та в розрізі видів транспортних засобів, що значно підвищує якість та аналітичність сформованої інформації.

2.2. Відображення інформації про доходи від операційної діяльності в фінансовій та податковій звітності підприємства

Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку економічних показників, необхідних для управління. Фінансова звітність підприємства є основним джерелом інформації для аналізу підсумків діяльності підприємства, оцінки використання ресурсів, фінансового положення, виявлення резервів зниження витрат виробництва та росту рентабельності. Узагальнення інформації ведеться на підприємстві ТОВ «БІГФО» за результатами звітного періоду.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Фінансовий стан підприємства характеризується структурою і якістю його активів, власного капіталу і зобов'язань, а також здатністю відповідати за своїми зобов'язаннями, тобто платоспроможністю. Тобто, фінансова звітність повинна забезпечити загальні інформаційні потреби широкого кола користувачів, які покладаються на неї як на основне джерело фінансової інформації під час прийняття економічних рішень (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестори, власники	Придбання, продаж та володіння цінними паперами; участь в капіталі підприємства; оцінка якості управління; визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення діяльності підприємства; оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання

1	2
Замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання; забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

Для прийняття економічних рішень користувачам фінансових звітів необхідна інформація про фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства.

Відповідно до принципу висвітлення у фінансовій звітності повинна наводитись інформація про доходи, яка здатна впливати на прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Відомості узагальнюються в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії принципу єдиного грошового вимірника.

Формування фінансової звітності підприємств має здійснюватися відповідно до принципових положень стандартів бухгалтерського обліку. Порядок складання фінансової звітності регулюється П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [48]. До повного комплексу фінансової звітності підприємства відносяться наступні форми: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2); Звіт про рух грошових коштів (форма № 3); Звіт про власний капітал (форма № 4); Примітки до фінансової звітності (форма № 6).

Бухгалтерська звітність відображає наростаючим підсумком майнове та фінансове становище господарюючого суб'єкта, результати господарської діяльності за звітний період (місяць, квартал, рік) і ґрунтується на даних синтетичного і аналітичного обліку. За ступенем узагальнення зведеної інформації бухгалтерська звітність складається за даними одного підприємства, декількох підприємств (зведена фінансова звітність), головного підприємства і

його дочірніх підприємств (консолідована фінансова звітність).

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. Для забезпечення достовірності показників, перед складанням бухгалтерської звітності необхідно провести відповідні підготовчі роботи:

- відобразити всі господарські операції на рахунках синтетичного і аналітичного обліку включно на останній день звітного періоду, підбити підсумки і їх звірити;

- провести інвентаризацію активів та зобов'язань (для річної звітності), відобразити в обліку розходження між фактичною наявністю і обліковими даними;

- провести закриття рахунків витрат і доходів, визначити фінансові результати, провести їх розподіл і списання;

- виконати інші підготовчі роботи відповідно до законодавчих актів і нормативних документів з питань облікової політики.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством. Фінансова звітність подається: органам, до сфери управління яких належать підприємства. Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна - не пізніше 20 лютого наступного за звітним року.

Малі підприємства, зокрема ТОВ «БІГФО», а також ті підприємства, що переведені на єдиний податок, а також представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності можуть представляти спрощену звітність, уніфікований склад і порядок заповнення якої викладені в П(С)БО 25 (форма 1-м, форма 2-м і відповідні розшифрування) [47].

Тому, ТОВ «БІГФО» при формуванні фінансової звітності керується положеннями ПСБО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта підприємницької діяльності», відповідно до якого до складу річного комплексу фінансової звітності

включаються форми наведені в табл. 2.8.

Необхідно враховувати, що відповідно до ПСБО 25 згорання статей активів та зобов'язань є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. У графі 4 Звіту про фінансові результати (форма N 2-м і N 2-мс) наводяться дані за аналогічний період минулого (попереднього) року.

Таблиця 2.8

Призначення основних компонентів фінансової звітності [21]

Компоненти фінансової звітності	Зміст	Використання інформації
Баланс	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства: - прогнозування майбутніх потреб у позиках; - оцінка та прогнозування змін в економічних ресурсах, які підприємство, ймовірно контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз: -прибутковості діяльності підприємства: -структури доходів та витрат

Процес узагальнення інформації для складання фінансової звітності ТОВ «БІГФО» можна поділити на такі етапи: (1) закриття рахунків доходів і витрат; (2) визначення чистого фінансового результату звітного періоду; (3) визначення залишків по рахунках активів і зобов'язань; (4) складання Балансу (звіту про фінансовий стан); (5) складання Звіту про сукупні доходи. Закриття рахунків доходів і витрат здійснюється на рахунку 79 "Фінансові результати" за видами діяльності.

Інформація про доходи від операційної діяльності на ТОВ «БІГФО» відображаються в наступних рядках фінансової звітності (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Розкриття інформації про доходи та фінансові результати від операційної діяльності в фінансовій звітності ТОВ «БІГФО»

Шифр і назва рахунку	Номер рядку в Звіті про фінансові результати(Звіт про сукупний дохід) (ф.№2)
70 „Доходи від реалізації”	рядок 2000
71 „Інші операційні доходи”	рядок 2120
79 „Фінансові результати”	рядки 2090,2095,2190,2195,2290,2295,2350

Щодо відображення інформації про доходи від операційної діяльності в податковій звітності ТОВ «БІГФО», то така інформація відображається в звітності з податку на прибуток.

Відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу об’єктом оподаткування є прибуток, визначений шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства згідно з положеннями НПБО або МСФЗ на податкові різниці. Якщо річний дохід (за вирахуванням непрямих податків) платника податку на прибуток за останній річний звітний період не перевищує 20 млн грн, об’єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від’ємного значення об’єкта оподаткування минулих звітних років). Якщо річний дохід (за вирахуванням непрямих податків) у подальшому річному періоді перевищив 20 млн грн, то з такого періоду платник податку на прибуток зобов’язаний коригувати фінансовий результат до оподаткування

на податковій різниці.

Для цілей пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу до складу річного доходу від будь-якої діяльності, визначеної за правилами бухгалтерського обліку, включаються дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи [46].

Окремих особливостей щодо оподаткування доходу податком на прибуток послуг підприємств, що займаються технічним обслуговуванням та ремонтом транспортних засобів Податковим кодексом України не визначено.

Крім того, ТОВ «БІГФО» є платником податку на додану вартість. Так, відповідно до пп. «б» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання послуг, місце постачання яких згідно зі ст. 186 Кодексу розташоване на митній території України [46].

Відповідно до п. 188.1 ст. 188 цього Кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості. При цьому така база не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, а за самостійно виготовленими товарами/послугами — нижче звичайних цін. Також до складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань [46].

Згідно з п. 187.1 ст. 187 Податкового кодексу датою виникнення податкових зобов'язань з ПДВ є дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше [46]:

- дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, або дата оприбуткування чи інкасації готівки;
- дата відвантаження товарів, а для послуг — дата оформлення документа,

що засвідчує факт постачання послуг (тобто дата оформлення наряд-замовлення, або акту приймання-передачі наданих послуг).

Пунктом 198.1 ст. 198 цього Кодексу встановлено, що до податкового кредиту відносяться суми ПДВ, нараховані (сплачені) у разі здійснення операцій з придбання або виготовлення товарів послуг та придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів. Датою віднесення сум ПДВ до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з банківського рахунку на оплату товарів/послуг; дата отримання платником податку товарів/послуг (п. 198.2 ст. 198 Податкового кодексу) [46].

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку згідно з п. 201.1 ст. 201 зазначеного Кодексу зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі та зареєструвати її в ЄРПН у встановлений Кодексом термін. До графі 3.3 такої податкової накладної вносяться дані щодо коду послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (далі — ДКПП) [46].

При визначенні коду послуги ТОВ «БІГФО» потрібно користуватись Класифікатором ДК 016:2010. З метою заповнення коду послуги у графі 3.3 податкової накладної потрібно зазначити відповідний код послуги у форматі не менше чотирьох знаків, наприклад, послуги з технічного обслуговування і ремонту автомобілів — 50.20. Якщо платник ПДВ зазначає повністю код послуги, то графа 3.3 повинна містити відповідне позначення у такому форматі: ремонт ходової частини автомобілів — 50.20.11.700.

До графі 6 вносяться дані щодо кількості (об'єму, обсягу) постачання товарів/послуг. У разі складання податкової накладної на повне постачання послуги або на суму коштів, що надійшла на поточний рахунок як попередня оплата (аванс) у повному обсязі, у графі 6 податкової накладної зазначається «1». У разі складання податкової накладної на часткове постачання послуги або на суму попередньої оплати частини вартості послуги у графі 6 зазначається відповідна частка наданої (оплаченої) послуги у вигляді десяткового дробу.

Наприклад, у разі постачання частини послуги, яка відповідає половині обсягу, зазначеного у договорі, або у разі отримання суми попередньої оплати у розмірі половини договірної вартості послуги у графі 6 зазначається число «0,5».

Щодо складання податкової накладної на вартість послуг, під час надання яких технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів використовує власні товарно-матеріальні цінності і замовник згідно з договором про надання

послуг відшкодовує підприємству їх вартість та вартість основної послуги, слід зазначити таке.

Якщо договором між ТОВ «БІГФО» та замовником передбачено, що вартість матеріалів включено до складу вартості послуги, то при складанні податкової накладної підприємство у графі 2 податкової накладної зазначається безпосередньо опис послуг, визначених у первинних документах, якими супроводжується їх постачання, а у графі 3.3 податкової накладної код послуги згідно з ДКПП, за яким вона класифікується.

Якщо ж за договором вартість матеріалів не включено до складу вартості послуг, а виділено окремо, то у графі 2 в окремих рядках такої податкової накладної зазначається окремо опис (номенклатура) використаних матеріалів і послуг, що визначені у первинних документах, якими супроводжується їх постачання, а у графах 3.1 і 3.3 — код товару згідно з УКТ ЗЕД і код послуги відповідно до ДКПП, за якими класифікуються такі матеріали та послуги.

Слід зазначити, що обслуговування та ремонт транспорту може здійснюватися із використанням запчастин, які були передано від замовника. Оскільки в такому разі підприємство не несе витрати на їх придбання, то у цьому випадку при отриманні запчастин від замовника відсутні будь-які податкові наслідки з ПДВ за такими операціями: ані податкових зобов'язань, ані податкового кредиту. Передача запчастин від замовника виконавцю не відповідає поняттю «постачання товарів», наведеному у пп. 14.1.191 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу (передача права на розпорядження товаром (запчастинами) не відбувається, запчастини передаються тільки тимчасово

на відповідальне зберігання) [46].

Необхідно зазначити, що для складання звітності ТОВ «БІГФО» використовується програма «1С: Бухгалтерія» версії 8.2. Технологія побудови обліку в програмі «1С : Бухгалтерія» наведена на рис. 2.1. Основні особливості цієї програми:

- ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства;
- можливість ведення кількісного багатоваріантного обліку;
- одержання всієї необхідної звітності та різномірних документів по синтетичному й аналітичному обліку;
- повна настроюваність: можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форм первинних документів, форм звітності;
- можливість автоматичного друку первинних документів.

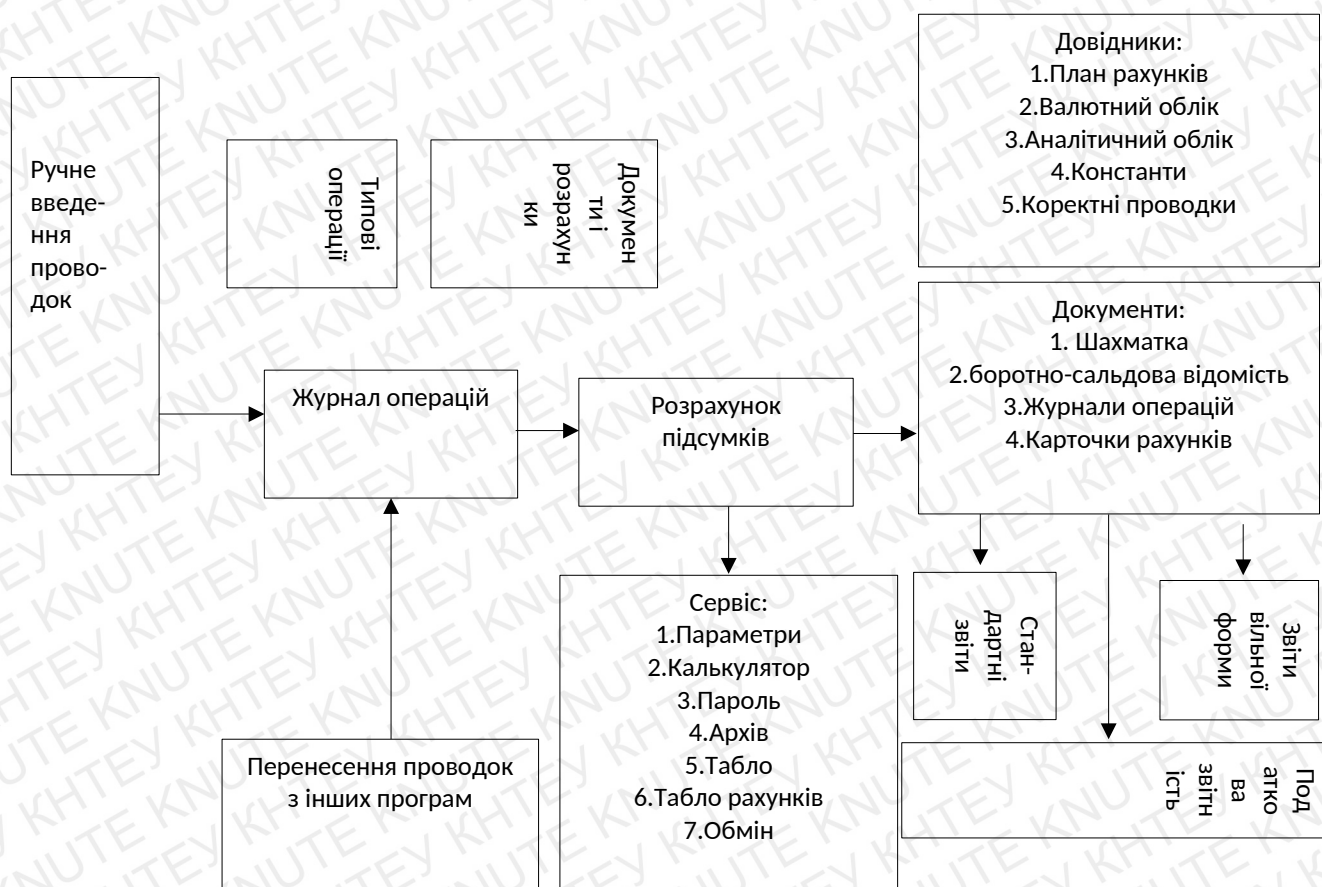


Рис. 2.1. Технологія побудови обліку в програмі «1С: Бухгалтерія» на ТОВ «БІГФО»

Ефективний облік доходів від операційної діяльності неможливий без застосування інформаційних систем та технологій, котрі повинні забезпечити правильне і своєчасне документування усіх операцій з наданих послуг та одержання точних відомостей про рух послуг.

Таким чином, встановлено, що ТОВ «БІГФО» відноситься до суб'єктів малого підприємництва та складає фінансову звітність у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати, а також податкову звітність відповідно до вимог чинного законодавства.

2.3. Облік доходів від операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень підприємств з надання послуг

Управління доходами, спрямоване на максимізацію їх розміру через оптимізацію їх структури та сприятиме як забезпеченню конкурентоспроможності конкретного підприємства, так і забезпеченню розвитку нації в цілому. В умовах динамічної ринкової кон'юнктури ефективне функціонування підприємств безпосередньо залежить від наявності обліково-аналітичного забезпечення адекватного економічним реаліям та внутрішнім потребам управління. Так, поряд з фінансово-економічною, зростає соціальна, біологічна, екологічна складові діяльності підприємств, що зумовлює появу нових, нетрадиційних запитів керівництва щодо інформації про доходи і як наслідок потребує модернізації існуючої системи бухгалтерського обліку, удосконалення її елементів синхронно зі змінами у технології та організації ведення бізнесу.

Таким чином, сучасні реалії ведення бізнесу вимагають від підприємств створення такої інформаційної системи, яка б могла задовольнити всі інформаційні запити користувачів. Розробка і здійснення управлінських рішень в підприємницькій діяльності базується на плановій, нормативній, технологічній, обліковій і аналітичній інформації. Контроль і регулювання

реалізуються на основі планів і фактичних даних оперативного обліку. Оцінка результатів управлінських рішень і відповідальність за їх здійснення проводиться за даними внутрішньої звітності. Аналітичні розрахунки, проведені за допомогою специфічних прийомів, застосовуються для планування і координації майбутнього розвитку підприємства.

Такі функції в інформаційній системі підприємства виконує управлінський облік. Цей облік є комерційною таємницею і складається для конкретного підприємства виходячи з характеру організаційних рішень. Основними користувачами інформації управлінського обліку є керівники, засновники, менеджери.

Тому актуалізуються питання побудови ефективної системи управлінського обліку, яка дозволить отримати інформацію для управління доходами підприємства. Погляди науковців з цього приводу є різноманітними, проте більшість констатують наявність в системі бухгалтерського обліку двох взаємопов'язаних між собою підсистем фінансового та управлінського обліку [12, 27, 43, 52]. В даному випадку управлінський облік розглядають не як альтернативний вид обліку, який протистоїть або відмінняє фінансовий облік, а як доповнення до традиційного, що забезпечує генерування інформації для прийняття управлінських рішень на різних рівнях. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку наведена в додатку К. Ми також підтримуємо таку точку зору, оскільки сучасна методологія обліку в Україні ґрунтується на інтеграції системи бухгалтерського обліку, яка передбачає використання одних і тих же документів, реєстрів в системі фінансового та управлінського обліку, але з різним цільовим призначенням.

Сучасні наукові погляди на тлумачення сутності управлінського обліку не мають єдності. Так деякі автори називають його управлінським бухгалтерським обліком, при цьому у сутнісне розуміння вкладають внутрішньофірмове планування [9]. Існують підходи, згідно з якими складовою частиною управлінського обліку виділяють контролінг [96, с. 35]. Інша група вчених називає управлінський облік – внутрішньогосподарським, посиляючись при цьому на

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [58]. Також окремі вчені розглядають управлінський облік як синонім виробничого [55], обмежуючи його обліком витрат виробництва і калькулювання собівартості. Нами досліджено та узагальнено погляди вчених на трактування сутності управлінського обліку (табл. 2.10)

Таблиця 2.10

Трактування сутності управлінського обліку [12, 20. 43]

№	Автор	Тлумачення
1	Білоусова І. А.	Управлінський облік – це система збору, планування, контролю, аналізу даних про витрати і результати господарської діяльності в розрізі, необхідному для управління об'єктами, оперативного прийняття на цій основі різних управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства
2	Голов С.Ф.	Управлінський облік – це процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації й передавання інформації, яку використовує управлінська ланка для планування, оцінки і контролю всередині організації й забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
3	Друрі К.	Управленческий учет обслуживает менеджеров (руководителей) в середине организации (предприятия), выдавая им информацию для принятия решений, планирования, контроля и регулирования прямых производственных затрат (себестоимости продукции) для составления финансовых отчетов
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством
5	Нападовська Л.В.	Управлінський облік – це інтегрована система підготовки і забезпечення різних рівнів управління інтегрованою відповідним чином інформацією для

		ефективного планування, контролю і прийняття управлінських рішень.
6	Б. Нідлс	Управлінський облік охоплює усі види облікової інформації, яка вимірюється, опрацьовується і передається для внутрішнього використання керівництвом

Узагальнюючи погляди вчених наведені в табл. 2.10 можемо стверджувати, що управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і представлення фінансової та не фінансової інформації, що використовується менеджерами для планування, оцінки і управління організацією з метою забезпечення оптимального використання її ресурсів і повноти його обліку. Таким чином питання пов’язані з формуванням інформації, що забезпечить прийняття якісних рішень щодо управління доходами, створюється в системі управлінського обліку доходів, а отже потребує чіткої організації цього процесу.

Основним завданням управлінського обліку доходів є забезпечення процесу створення інформації про доходи, яка дозволить приймати оперативні, тактичні й стратегічні рішення, що забезпечить не лише збільшення доходів підприємства, а й їх майбутніх вигід (рис. 2.2). Розуміння сутності, мети та завдань управлінського обліку дозволяє виявити його залежність від функцій системи управління, оскільки саме він пов’язує обліковий процес з процесом управління. Головною метою управління доходом від операційної діяльності являється забезпечення високих темпів розвитку підприємства і задоволення попиту покупців.

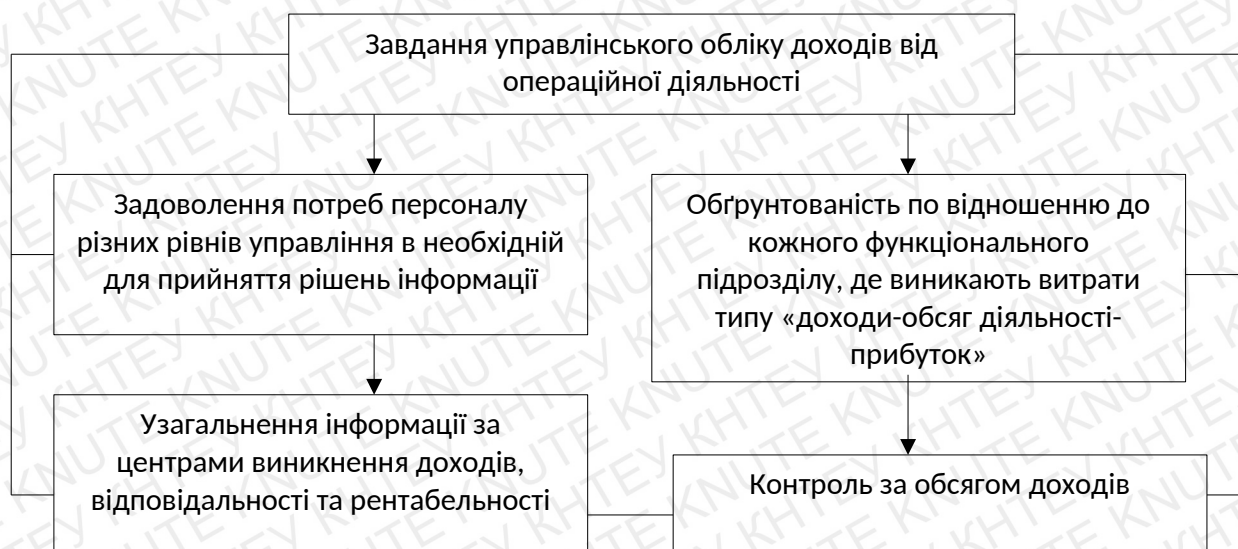


Рис. 2.2. Основні завдання управлінського обліку доходів від операційної діяльності

Таким чином, управлінський облік доходів від операційної діяльності потребує складних, до того ж оперативних, практично щоденних розрахунків взаємозалежності витрат, обсягу реалізації та виручки у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливо лише за умови комп'ютеризації.

На ТОВ «БІГФО», як і у більшості суб'єктів малого бізнесу відсутня постановка управлінського обліку. Однією з головних причин відсутності управлінського обліку є відсутність належної техніки для його ведення та професійної підготовки працівників. Саме це, на наш погляд, є причиною неуспіху спроб упровадження нормативного обліку витрат в недалекому минулому. В таких умовах не могло й бути мови про вибір оптимального

варіанта обсягу продаж, бо навіть одноваріантний потребував довготривалих розрахунків, а багатоваріантний був просто нездійснимим. Тому нами, запропоновано для ТОВ «БІГФО» впроваджувати елементи управлінського обліку доходів та наведено пропозиції щодо організації цього процесу.

Діяльність підприємств, що надають послуги технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів здійснюється в умовах постійної конкуренції, що зумовлює необхідність в забезпеченні керівників релевантною інформацією, яка дозволяє приймати відповідні тактичні управлінські рішення, контролювати та регулювати роботу загалом чи за окремими структурними підрозділами. При цьому, впровадження системи управлінського обліку на ТОВ «БІГФО» потребує практичного вирішення низки організаційних завдань (рис. 2.3.), що пов'язано з відсутністю конкретних методичних рекомендацій з впровадження управлінського обліку та незначним досвідом використання його методик вітчизняними підприємствами.

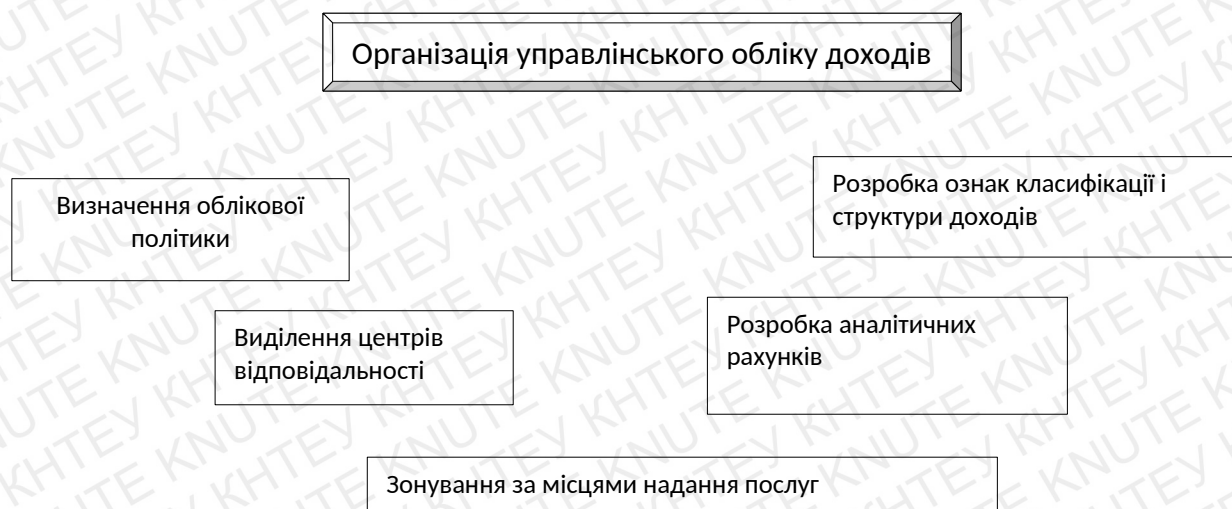


Рис.2.3. Основні елементи організації управлінського обліку доходів
ТОВ «БІГФО»

На початковому етапі впровадження управлінського обліку на ТОВ «БІГФО» вирішуються всі організаційні питання, що мають своє відображення в обліковій політиці підприємства у загальній чи спеціальній частині, яка стосується безпосередньо управлінського обліку. Її розробкою мають займатися висококваліфіковані фахівці, що володіють не лише знаннями у сфері обліку, але й фінансового та стратегічного менеджменту, економіки, теорії прийняття рішень, мають системне економічне мислення тощо. Важливим питанням є визначення конкретної служби (особи), відповідальної за безпосереднє здійснення процедур управлінського обліку в цілому по підприємству, та, зокрема, його доходів. Варіантами організації управлінського обліку можуть бути наступні:

- створення самостійної управлінської служби;
- створення служби, що входить до складу різних структурних підрозділів;
- створення самостійного підрозділу всередині бухгалтерії;
- створення тимчасового творчого колективу, у разі виникнення нестандартних ситуацій.

Вибір конкретного підходу до організації управлінського обліку є індивідуальним для кожного підприємства залежно від його тактичних та

стратегічних цілей, масштабів діяльності, кадрового потенціалу тощо. Зазвичай служба, що займається управлінським обліком має бути забезпечена умовами для використання сучасних ІТ- технологій (з метою використовувати сучасні технології збору та обробки «розпорошених» даних, генерувати з них інформацію оперативну та деталізовану, передавати її за призначенням) та висококваліфікованим кадровим складом (з метою застосування відповідного методичного інструментарію). На більшості підприємств відсутня відокремлена служба управлінського обліку, що зумовлено наявністю в даному секторі господарювання великої кількості малих та середніх підприємств, що призводить до наявності недостатньо високого рівня професійної підготовки спеціалістів у сфері економічної роботи та відсутністю можливості понесення додаткових витрат на створення такої служби. В той же час, ведення управлінського обліку на вітчизняному просторі відбувається в основному шляхом створення самостійного підрозділу у вже функціонуючій бухгалтерії. Така ситуація зумовлена застосуванням при побудові системи управлінського обліку принципу ефективності облікової системи («витрати - вигоди»), за яким витрати на його ведення не повинні перевищувати ефект від його впровадження. Вважаємо за доцільне для великих торговельних підприємств (мережевих) розвивати управлінський облік в рамках окремо створеної служби – управлінської бухгалтерії, що дозволить генерувати та обробляти інформацію для прийняття рішень на різних рівнях управління; полегшить процес контролю та регулювання за її створенням та забезпечить зворотній зв'язок між іншими підрозділами підприємства або ж при наявності значної мережевої структури закріплювати повноваження та відповідальність в залежності від об'єкта обліку. Проте для ТОВ «БІГФО» раціональним буде ведення управлінського обліку в рамках існуючої бухгалтерії, зважаючи на структуру підприємства та обсяги його діяльності.

Модель організації підсистеми управлінського обліку доходів підприємств з надання послуг технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів залежить від короткострокових та довгострокових цілей підприємства, його

стратегії, інформаційних запитів внутрішніх користувачів тощо. Тому при організації управлінського обліку доходів на ТОВ «БГФО» необхідно враховувати вплив чинників внутрішнього та зовнішнього характеру, що дозволить системі управлінського обліку залишатися гнучкою та здатною до адаптації постійних змін бізнес-середовища.

З метою досягнення позитивних результатів впровадження системи управлінського обліку доходів на ТОВ «БГФО» пропонуємо здійснювати цей процес в декілька послідовних етапів, що дозволить врахувати всі запити конкретних користувачів інформації; загальні вимоги системи управління підприємством; внутрішні та зовнішні особливості діяльності підприємств галузі та на основі створеної інформації приймати рішення на оперативному, тактичному та стратегічному рівнях управління [4].

Пропонуємо здійснювати процес впровадження управлінського обліку шляхом восьми кроків, які зображено на рис.2.4:

1. Розробка облікової політики щодо управлінського обліку доходів, що передбачає визначення основних положень, які містять альтернативи вибору щодо організації та розподілу посадових обов'язків.
2. Встановлення основних правил та процедур ведення управлінського обліку доходів, розподіл відповідальності, формування регламентів, положень та посадових інструкцій.
3. Виділення центрів відповідальності та проведення зонування діяльності за місцями формування доходів
4. Розробка класифікації доходів, передбачає визначення структурних та технологічних особливостей, що впливають на формування доходів підприємства та відображення їх у класифікації доходів.
5. Розробка аналітичних рахунків на основі попередньо розробленій класифікації доходів, що забезпечить формування інформації для прийняття відповідних рішень щодо управління доходами. Наступним кроком є

відображення цих аналітичних рахунків в робочого плану рахунків.

6. Розробка інформаційної бази, що включає в себе змістовне наповнення та формати документації, необхідної для функціонування управлінського обліку доходів. Формування внутрішньої звітності щодо управління доходами підприємств з надання послуг технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, зокрема за центрами відповідальності.

7. Підбір методичного інструментарію управлінського обліку доходів, практичне застосування яких дозволяє приймати управлінські рішення у бізнес-процесі «Реалізація» (бюджетування, маржинальний аналіз, методи встановлення ціни реалізації, розміру торговельних націнок, знижок, впровадження системи лояльності, інші методи)

8. Розробка процедур контролю за ефективністю системи управлінського обліку доходів на основі аналізу відхилень, системи збалансованих показників, оцінки втраченої вигоди тощо. Проведення корегувальних дій з усунення певних невідповідностей.

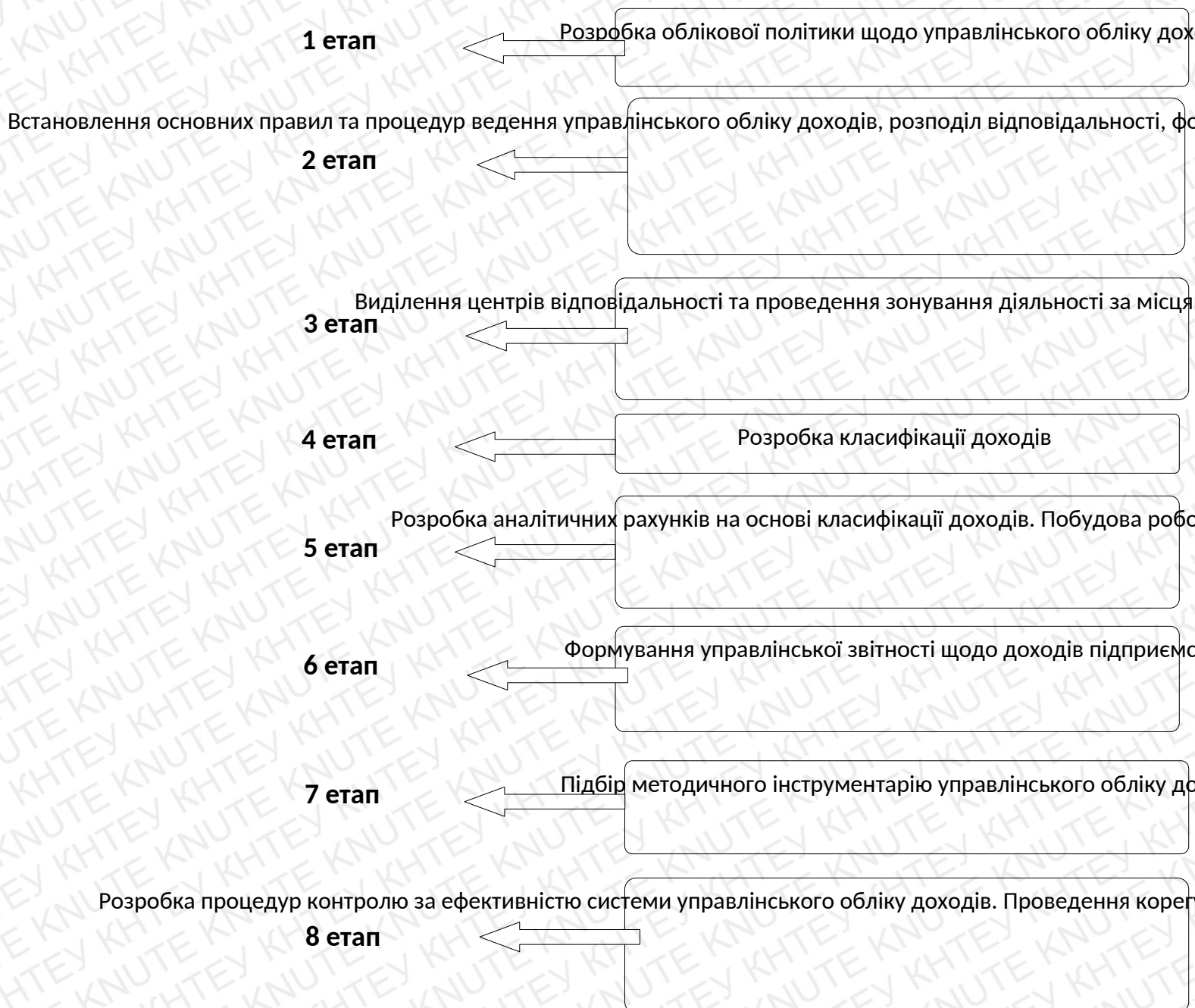


Рис.2. 4. Етапи впровадження системи управлінського обліку доходів на ТОВ «БІГФО»

Впровадження зазначених етапів, на нашу думку, дозволить побудувати ефективну систему управлінського обліку доходів підприємств, що надають послуги з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів. Проте аналіз практики діючих таких підприємств показав, що існують слабкі місця саме в організації управлінського обліку, оскільки практично відсутня

деталізація показників доходності, невисоким є рівень відповідальності керівників і працівників структурних підрозділів за результати діяльності, не завжди реалізована функція мотивації за досягнуті показники-індикатори. Тому ринкове середовище господарювання, націлене на забезпечення конкурентоздатності кожного суб'єкту, викликає об'єктивну необхідність організації обліку за центрами відповідальності. Саме він передбачає поєднання облікових, контрольних, мотиваційних та інформаційно-аналітичних функцій в системі управління підприємством. Виділення таких центрів залежить від організаційної та виробничої структури підприємства (формату його діяльності), що дозволяє пов'язати роботу підрозділів підприємства та відповідальності певних осіб (керівників, менеджерів, адміністраторів, начальників ремонтних цехів тощо), оцінити результати роботи кожного структурного підрозділу та встановити їх внесок в загальну роботу підприємства. Особливої уваги потребують групування та розподіл видів облікових робіт за підрозділами підприємства, визначення їх повноважень та встановлення відповідальності на різних рівнях управління [12].

Поняття «центр відповідальності» вперше було запропоновано А. Хіггінсом в 50-х роках ХХ ст. та набуло значного поширення у бізнес-середовищі різних країн світу. В його основу покладено розуміння того, що кожен структурну одиницю підприємства обтяжують тільки ті доходи або витрати, за які вона може відповідати і які контролює, тобто використовуються як економічні, так і психологічні важелі впливу, що стимулюють роботу працівників. Система організації обліку за центрами відповідальності розкривається та рекомендується до впровадження багатьма вченими-економістами [1,2, 3, 6,7, 8, 10]. Так, переважна більшість науковців [2,6,8,10] під центром відповідальності розуміють сферу (сегмент) діяльності, в межах якої встановлену персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює (витрати, доходи, інвестиції). Побудова облікової системи за центрами відповідальності вимагає виконання наступних завдань: визначення центрів відповідальності (їх типів; ієрархії підпорядкованості; сфери впливу керівника структурного

підрозділу); складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання внутрішньої звітності про виконання бюджету; аналіз

причин відхилень та оцінки діяльності центру. При цьому думки вчених різняться щодо складу та класифікації центрів відповідальності. Так, найтипівішим є виділення центрів відповідальності за двома ознаками [12]:

- за обсягом повноважень і обов'язків відповідних менеджерів на: центри витрат; центри доходів (продажу); центри прибутку та центри інвестицій;

- за функціями, що виконує кожен центр, на: основні і обслуговуючі центри.

Основою для побудови обліку за центрами відповідальності є фінансова структура підприємства, яка тісно взаємопов'язана з організаційною, оскільки вона легко адаптується до вже існуючої або ж вимагає розробки нової. При цьому встановлюють горизонтальні та вертикальні зв'язки між підрозділами, що надає можливість визначати напрями руху інформації і документів. У деяких випадках доцільним є виділення центрів відповідальності всередині підрозділів, або навпаки – об'єднувати декілька підрозділів в один центр відповідальності.

Так, до центру доходів ТОВ «БІГФО» віднесено:

- центр доходів (підрозділи, керівники яких в рамках виділеного бюджету витрат відповідає за максимізацію доходів (виручки) від надання послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів):

- центр доходів від маркетингу, керівник якого впливає на всі види доходів, що забезпечують просування підприємства на відповідному ринку, а також реалізацію послуг;

- центр маржинальних доходів з реалізації послуг, (включає всі точки реалізації послуг (один або декілька, розділені за місцями реалізації));

- центр інших операційних доходів, включає всі інші види доходу, що не пов'язані з реалізацією послуг;

Управління доходами на основі організації обліку за центрами відповідальності передбачає чітке виділення місць формування маржинального доходу, що забезпечує здійснення оцінки ефективності діяльності центру з відповідним визначенням персональної відповідальності менеджерів.

Крім того, на ТОВ «БІГФО» нами проведено аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» або аналіз беззбитковості, що є доцільним у ситуаціях, коли підприємство планує запровадити акційні пропозиції за програмою лояльності, встановити розмір ціни на новий товар тощо, виникає необхідність визначення найнижчого рівня ціни реалізації, що можливо на основі використання маржинального аналізу. Для проведення таку аналізу необхідно використовувати конкретні показники (наведені в додатку Л) та формувати відповідні внутрішні звіти.

На ТОВ «БІГФО» при проведенні аналізу необхідно враховувати ряд особливостей, зокрема те що підприємство пропонує своїм клієнтам значний перелік послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, при цьому визначення точки беззбитковості за алгоритмом для моновиробництва, наведеним в більшості літературних джерел, є неможливим.

$$\text{Постійні витрати} \cdot \frac{1 - (\text{змінні витрати} / \text{виручка})}{\text{}} \quad (2.1)$$

Виручка в точці беззбитковості =

Тому, пропонуємо проводити розрахунки на основі використання середньозваженого маржинального доходу – суми величин маржинального доходу різних страв, зважених за допомогою комбінації їх продажу, що дозволить визначати критичні обсяги реалізації як у вартісному, так і в натуральному вимірниках.

$$WCM = \sum CM_i \cdot SM_i \quad (2.2)$$

де WCM- середньозважений маржинальний дохід;

CM_i- маржинальний дохід на одиницю і-ї страви;

SM_i- комбінація продажу.

Нами проведено аналіз беззбитковості на прикладі наданні послуги із заміни мастила та мастильних фільтрів. Так, на ТОВ «БІГФО» дана послуга виконується з використанням трьох різних видів мастил та фільтрів, що відповідно спливає на ціну послуги. Проведені розрахунки запропоновано узагальнювати у внутрішньому звіті «Розрахунок точки беззбитковості»

табл.2.11.

Таблиця 2.11

Розрахунок точки беззбитковості для послуги заміни мастила та мастильних фільтрів на ТОВ «БІГФО» за серпень 2017 р.

(грн)

Показник	Послуги з заміни мастила та фільтрів (в розрізі їх видів)		
	А	Б	В
Ціна послуги	1100	1500	1300
Собівартість наданої послуги	700	850	800
Маржинальний дохід	400	650	500
Кількість наданих послуг	14	21	16
Комбінація продажу	0,28	0,41	0,31
Середньозважений маржинальний дохід	533,5		
Постійні витрати	20000		
Точка беззбитковості загальна, шт	37		
Точка беззбитковості в розрізі видів послуг, шт	10	15	12
Точка беззбитковості в розрізі видів послуг, грн	11000	22500	15600
Запас фінансової міцності, шт	4	6	2

Таким чином встановлено, що на ТОВ «БІГФО» для того щоб підприємство не отримало збитків від надання послуги із заміни мастила та фільтрів за місяць має бути виконана послуга не менше 37 раз, із них послуга А- 10 раз, Б – 15 раз, В – 12 раз. При цьому починаючи із 38 разу підприємство починає отримувати прибуток. Крім того, виявлено, що ТОВ «БІГФО» має запас фінансової міцності в рамках якого можна скорочувати обсяги надання послуг та не потрапити до зони збитків.

Отже, концепція управлінського обліку доходів формується на основі чітко

окреслених принципів, що забезпечує генерування інформації про доходи з метою прийняття оперативних, тактичних, стратегічних рішень в процесі управління доходом, що досягається за рахунок використання комплексу методичних прийомів та способів з урахуванням системного підходу. Нами запропоновано для ТОВ «БІГФО» впроваджувати елементи управлінського обліку на основі розроблених етапів та узагальнювати отриману інформацію у відповідних формах внутрішньої звітності, що підвищить ефективність

управління доходами від надання послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів.

Висновок до розділу 2

1. Проведений аналіз організації та методики фінансового обліку доходів операційної діяльності ТОВ «БІГФО» показав відповідність чинному законодавству. Так, встановлено, що основними первинними документами, які підтверджують отримання доходів від надання послуг є акт на виконання наданих послуг, акт передавання-приймання транспортного засобу, наряд-замовлення, рахунок-фактура, податкова накладна, прибутковий касовий ордер, виписка банку тощо. Крім того, окреслено особливості первинного обліку підприємств, що здійснюють надання послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів.

Встановлено, що облік доходів здійснюється на рахунках 7 класу «Доходи і результати діяльності», а конкретно на рахунках 703 «Дохід від надання послуг» та 71 «Інші операційні доходи». З метою формування детальної аналітичної інформації про доходи операційної діяльності ТОВ «БІГФО» запропоновано використовувати аналітичні рахунки 20го та 3-го порядку з наступною деталізацією: «дохід від використання системи лояльності», «дохід за видами наданих послуг» та «дохід за видами транспортних засобів»

2. Встановлено, що ТОВ «БІГФО» відноситься до суб'єктів малого бізнесу, тому підприємство складає фінансову звітність у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати. Інформація про

операційні доходи підприємства відображається у Звіті про фінансові результати у рядках 2000 «Чистий дохід від реалізації послуг» та 2120 «Інші операційні доходи». Крім того, підприємством, як платником податків з доходів фізичних осіб та податку на додану вартість, у відповідності до законодавства подається

Податкова звітність

З метою формування належного обліково-аналітичного забезпечення управління доходами ТОВ «БІГФО» запропоновано впроваджувати систему управлінського обліку у складі існуючої бухгалтерії. Нами розроблені конкретні пропозиції та етапи організації управлінського обліку доходів, розглянуто їх можливості впровадження на досліджуваному підприємстві. Крім того, проведено аналіз безбитковості діяльності на прикладі наданні послуг з заміни мастила та фільтрів, що дозволяє визначати поріг рентабельності, кількість наданих послуг, що забезпечують безбитковість діяльності, а також розроблено внутрішній звіт «Розрахунок точки безбитковості», на основі якого можуть бути прийняті рішення щодо необхідного обсягу надання послуг, встановлення оптимальної ціни на послугу, визначення оптимального співвідношення змінних та постійних витрат, а також розрахунок ціни та обсягу наданих послуг при плановому прибутку.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З НАДАННЯ ПОСЛУГ

3.1. Мета, завдання та методи аналізу доходів від операційної діяльності підприємства

Аналіз господарської діяльності використовується як інструмент підготовки, обґрунтування управлінських рішень і контролю їх реалізації, то його мета повинна бути підпорядкована меті управління доходом. Мета і завдання аналізу передбачають визначення направленості аналітичної діяльності та системи завдань, послідовне вирішення яких призведе до досягнення поставленої мети. Метою проведення аналізу доходів є підвищення ефективності управління витратами та доходами. Для кращого розуміння спрямованості проведення аналізу доходів оозглянемо, які цілі і завдання аналізу доходу виділяють вчені, і проаналізуємо наскільки вони відповідають вимогам управління.

Найбільш чітко мету і завдання аналізу доходів сформулював Шеремет А.Д.: «Основними завданнями аналізу доходів підприємства є вивчення рівня і структури доходів у звітному періоді, порівняння рівнів та структур доходів у звітному і базовому періодах, оцінка структурної динаміки доходів і з'ясування її причин» [65]. Аналіз робіт вітчизняних і зарубіжних авторів показав, що формулювання цілей і завдань аналізу доходу іншими авторами нічим суттєво

не відрізняється від точки зору Шеремета А.Д.

Пропоновані вченими цілі та завдання аналізу доходу не стосуються аспектів взаємозв'язку доходу та платоспроможності; дохід розглядається ізольовано від об'єктів, що виникають у процесі отримання доходу.

На підставі цього вважаємо, що загальноприйняті цілі та завдання аналізу доходу не відповідають цілям управління цим об'єктом.

На нашу думку, метою аналізу доходу є забезпечення аналітичною інформацією суб'єктів управління доходом. Завдання аналізу доходу повинні співвідноситися з етапами підготовки управлінських рішень, що стосуються доходу (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Завдання аналізу доходу у відповідності з етапами прийняття та реалізації управлінських рішень

Етап прийняття та реалізації управлінського рішення	Завдання аналізу
1	2
збір інформації про можливі проблеми	визначення рівня показників-індикаторів, що свідчать про можливі проблеми
виявлення і визначення причин виникнення проблеми	вивчення рівня, структури та динаміки доходів і його сегментів; вимір впливу чинників на рівень доходів і його сегментів
обґрунтування стратегії вирішення проблеми	вивчення рівня показників-індикаторів, що дозволяють визначити та оцінити
розробка варіантів вирішення проблеми	альтернативні варіанти вирішення проблем
вибір кращого варіанта	
корегування і узгодження рішення	обґрунтування кількісних і якісних параметрів (характеристик), яким повинен відповідати об'єкт управління в результаті виконання рішення

реалізація рішення і контроль його виконання	оцінка рівня показників, що характеризують ефективність управління доходом; вивчення рівня, структури та динаміки доходів і його сегментів; вимір впливу чинників на рівень доходів і його сегментів
--	--

Розглянемо способи вирішення завдань аналізу доходів, що виникають під час прийняття та реалізації управлінських рішень. Першим етапом управління є ідентифікація проблем у функціонуванні об'єкта управління.

Найбільш істотними є проблеми зменшення доходу в результаті зниження обсягу реалізації, а також проблеми погіршення платоспроможності внаслідок необґрунтованого надання товарного кредиту. У зв'язку з цим, зосередимо увагу на чинниках обсягу реалізації та інкасації дебіторської заборгованості.

Методика аналіз доходу повинна сприяти виявленню фактів зниження рівня доходів та платоспроможності, а також резервів їх збільшення.

В умовах оперативного управління найбільш ефективним способом вирішення даної задачі є оцінка системи показників, що сигналізують про існуючу проблему.

Результатом прийняття рішення є визначення кількісних і якісних параметрів, яким повинен відповідати об'єкт управління для досягнення поставленої мети. На цьому етапі основним завданням аналізу доходу є обґрунтування договірних умов.

У науковій і навчально-методичній літературі для цілей аналізу звітності застосовуються вертикальний, горизонтальний, трендовий аналіз показників; коефіцієнтний аналіз, порівняльний аналіз, чинниковий аналіз. Проте в рамках аналізу звітності стосовно доходу автори обмежуються в основному тільки вертикальним і горизонтальним аналізом.

Вертикальний аналіз звіту про фінансові результати в частині доходу - це аналіз структури доходу. Як правило, в літературі викладається методика

вертикального аналізу, яка передбачає аналіз структури доходів, згрупованих відповідно до статей звіту про фінансові результати і відповідно до плану рахунків [40, 41].

Такий підхід до аналізу структури не враховує ступінь релевантності інформації про доходи тієї або іншої групи для цілей управління. У зв'язку з цим, вважаємо за доцільне проводити аналіз структури доходу, використовуючи групування, що передбачає виділення у складі інших операційних доходів, доходу від операційної оренди, доходу від реалізації інших оборотних активів, доходу від реалізації іноземної валюти та доходу від подій операційної діяльності.

Крім того, під час аналізу структури доходу, вважаємо доречним, проводити аналіз структури доходу за напрямками збуту та видами послуг.

Горизонтальний аналіз спрямований на вивчення динаміки показників, а трендовий – на виявлення тенденції зміни цих показників. Аналіз динаміки доходу слід проводити за тими ж показниками, що й аналіз структури.

Під час проведення порівняльного аналізу досліджувані показники доходу можуть бути зіставлені з показниками, що характеризують діяльність за попередній період, середньогалузевими показниками, а також з показниками підприємств-конкурентів.

Будь-яка цілеспрямована діяльність вимагає обмежень або конкретизації. Це означає, що необхідно вибрати предмет і визначити об'єкти, вивченням яких ця діяльність і буде обмежена.

Для цього потрібно сформулювати мету діяльності і перелік завдань, вирішення яких приведе до досягнення мети, а щоб вирішити поставлені завдання, необхідно вибрати методи і способи цих рішень.

Отже, організаційно-інформаційна модель являє собою характеристику об'єктів, показників, інформаційної бази, методичних прийомів аналізу і методичних прийомів узагальнення результатів.

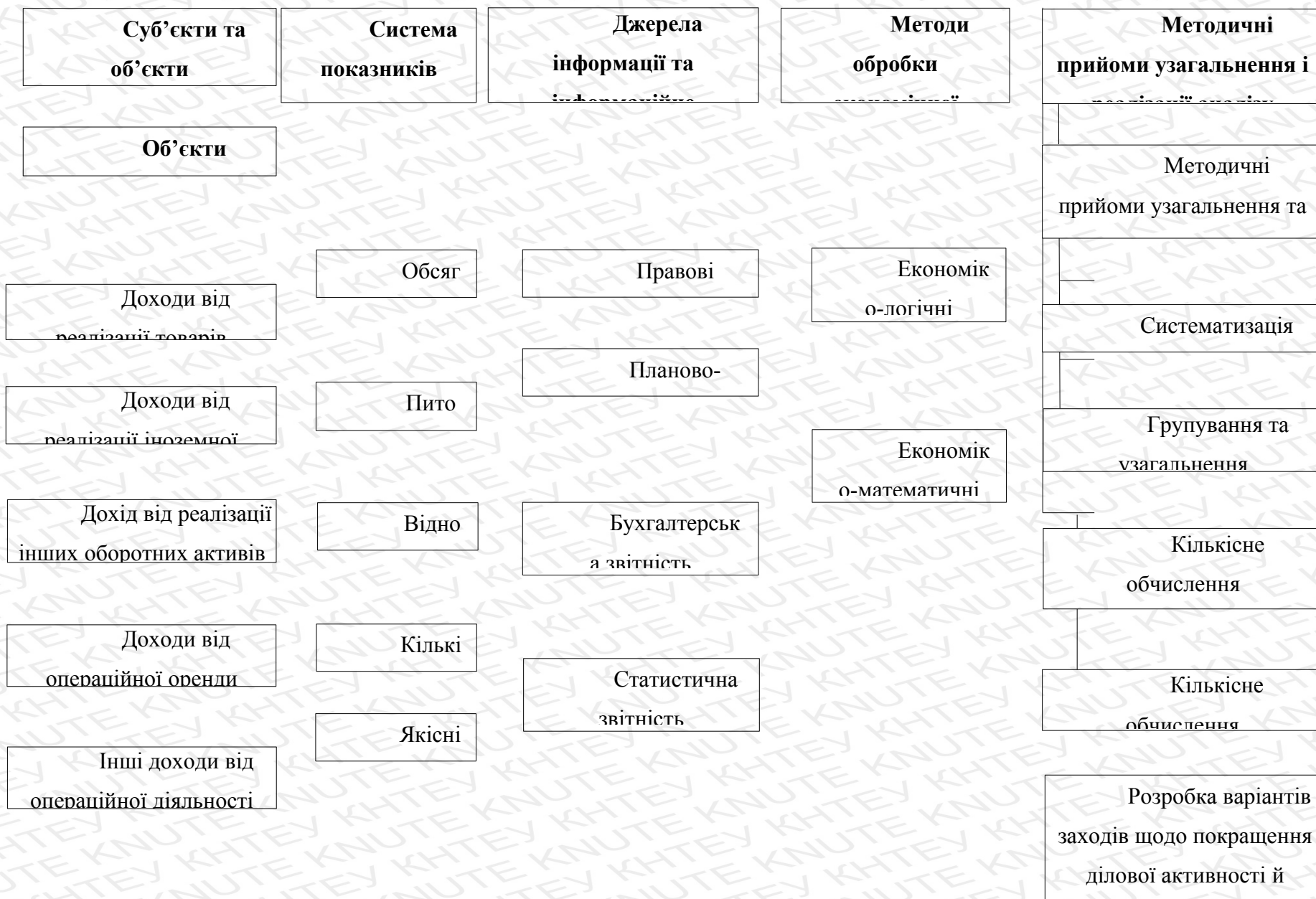
Організаційно-інформаційна модель аналізу доходів підприємства

складається з п'яти основних блоків (рис. 3.1).

1 БЛОК - об'єкти і суб'єкти аналізу доходів підприємства.

До об'єктів належать види доходів за видами: доходи від реалізації наданих послуг, доходи від реалізації інших оборотних активів, від операційної оренди активів, від операційної курсової різниці, одержані штрафи, пені, неустойки, дохід від списання кредиторської заборгованості, дохід від безоплатно одержаних оборотних активів, інші доходи від операційної діяльності, чинники, що вплинули на утворення доходів.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА



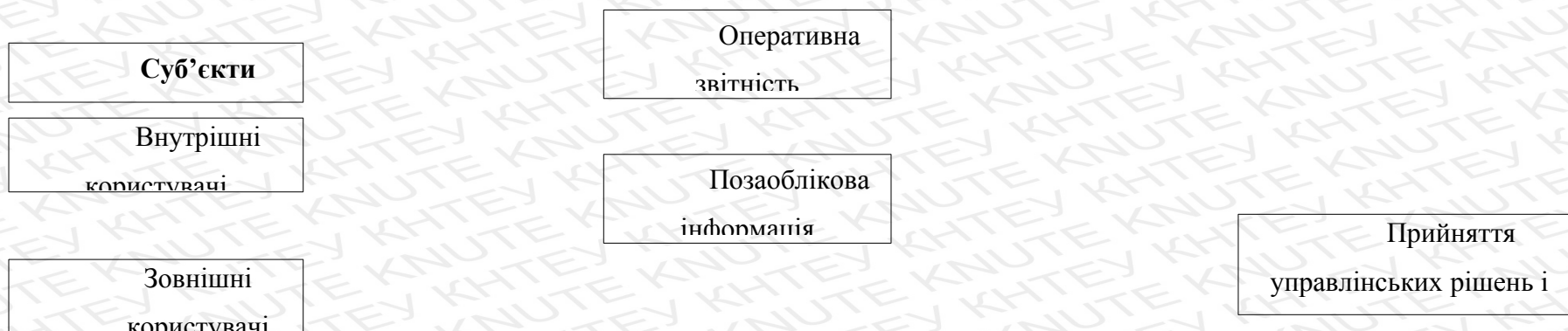


Рис. 3.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу доходів підприємства [41]

Суб'єктами аналізу є бухгалтерська, фінансова та економічні служби підприємства

2 БЛОК - система показників аналізу доходів підприємства.

При здійсненні економічного аналізу використовують певні показники. Кожний показник являє собою кількісну характеристику явищ, процесів, операцій у просторі і часі. Кожний показник має дві ознаки: розмірність та характеристику певного явища. Сукупність взаємопов'язаних показників, які відображають господарську діяльність, що здійснюється у визначених умовах, просторі і часі, являє собою систему показників. Використання системи показників забезпечує комплексний аналіз діяльності підприємства. Ці показники можна розподілити на:

- вартісні та натуральні;
- об'ємні та питомі;
- абсолютні та відносні;
- кількісні та якісні.

Будь-які показники конкретизуються у відповідності з об'єктами аналізу. Тому розглянемо, які показники необхідні для аналізу доходів від підприємства. До вартісних показників, які відображають грошову оцінку об'єкта дослідження, відносять також обсяг реалізації наданих послуг, інших доходів від операційної діяльності підприємства. Об'ємні показники являють собою первинне відображення господарських явищ, що вивчаються, і процесів з точки зору їх обсягу, складу і т.д. Питомі показники є вторинними, похідними від відповідних об'ємних показників. До питомих показників відносяться показники оборотності в днях обороту (оборотність активів, оборотність оборотних активів, оборотність капіталу, оборотність зобов'язань тощо). В свою чергу вартісні та натуральні показники бувають абсолютними та відносними. Абсолютні відображають об'єкт у натуральних, вартісних чи питомих одиницях (величина доходу від операційної діяльності в гривнях), а відносні відображають об'єкт, що вивчається в процентах, коефіцієнтах, індексах (темпи росту доходів, середньорічні темпи росту доходів, коефіцієнти оборотності підприємства в

кількості оборотів).

Кількісні показники пов'язані зі зміною об'єктів, які аналізуються, і можуть виражатись як у вартісних, так і в натуральних вимірниках. Якісні - відображають існуючі особливості окремих об'єктів (дохідність і рентабельність), використовуються для відображення рівня розвитку явища. До них відносяться всі питомі та відносні показники.

3 БЛОК - джерела інформації та інформаційне забезпечення аналізу доходів підприємства.

Аналіз завжди базується на системі інформації, яка лежить в основі для прийняття оптимальних управлінських рішень. Створення раціонального потоку інформації повинно спиратися на певні принципи, а саме:

- виявлення інформаційних потреб і способів найбільш ефективного їх задоволення;
- єдність інформації, яка приходить з різних джерел, а також планових даних, усунення дублювання в первинній інформації;
- оперативність інформації, яка забезпечується застосуванням нових засобів зв'язку;
- можливе обмеження обсягу первинної інформації та підвищення коефіцієнту її використання.

Джерелами інформації для аналізу доходів підприємства є правові, нормативно-довідкові та планові. До джерел правової інформації відноситься законодавство України і директивні документи. Це, по-перше, закони України, які регулюють господарську та фінансову діяльність підприємства, і, по-друге, постанови, накази, листи Міністерств і Відомств, Національного банку України. Нормативно-довідковими джерелами є збірники галузевих та відомчих документів, міжгалузевих нормативів, преїскуранти або прайс-листи. До планових відносяться фінансовий план підприємства, бізнес-план, кошториси доходів тощо.

Інформаційним забезпеченням аналізу доходів підприємства є облікова (бухгалтерська і статистична), позаоблікова інформація та дані оперативного

обліку, що розглянута в 2 розділі роботи. Акти перевірок (в тому числі і перевірок податкової служби), дані зовнішнього і внутрішнього аудиту, накази, доповідні і пояснювальні записки; матеріали, отримані в результаті особистих контактів з виконавцями, постачальниками, покупцями та конкурентами – все це є позаобліковою інформацією, яка також дуже корисна для аналізу доходів підприємства.

4 БЛОК – методи обробки економічної інформації.

Повнота вивчення діяльності підприємства досягається за допомогою технічних прийомів обробки даних, які характеризують об'єкт дослідження. Такими прийомами або методами є:

- економіко-логічні (традиційні);
- економіко-математичні методи.

Економіко-логічні методи знаходили застосування з моменту виникнення економічного аналізу як галузі спеціальних знань. Вони включають в себе такі методи, як порівняння, групування, деталізація, балансовий, індексний метод тощо. Для аналізу доходів підприємства найбільш використовують метод елімінування, який включає в себе прийом ланцюгових підстановок, перерахунок планових показників, різниці показників, відносні величини. Цей метод дозволяє виключити ряд факторів крім одного, вплив якого визначається.

Методом ланцюгових підстановок порівнюються фактичні показники з плановими, а різниця приймається за величину впливу відповідного фактору.

За допомогою перерахунку планового показника корегують цей плановий показник на процент виконання плану та з отриманої величини виключають величину планового показника.

Метод різниць – визначається різниця між фактичними і плановими показниками і множиться по кожному показнику на абсолютне значення іншого взаємозв'язаного з ним показника.

Методом відносних величин визначається різниця між окремими частковими показниками по процентному відношенню фактичних значень цих показників до планових, а процентні різниці множаться на основний показник

по плану. Балансовий метод відображає дві групи взаємопов'язаних та взаєморівноважених показників.

Економіко-логічні методи сприяють удосконаленню системи економічної інформації, інтенсифікації і підвищенню точності економічних розрахунків, поглибленню кількісного аналізу показників та вирішенню принципово нових економічних задач.

При аналізі доходів підприємства також велике поширення набули такі методи традиційного економічного аналізу, як метод порівняння та групування. Порівняння полягає в співставленні явищ між собою і виявленні відхилень, які є об'єктом подальшого аналізу. Фактичні показники можуть порівнюватись з планом, з кращим (тобто порівняння показників декількох підприємств, які функціонують в однакових умовах), з минулим (аналіз даних у співставлених показниках), з середнім, порівняння з зарубіжним досвідом.

Так як первинних даних по реалізації послуг та іншим операційним доходам може бути дуже багато, то для подальшого їх аналізу доцільна певна їх систематизація. Одним із видів такої організації є аналітичне групування, яке являє собою зведення первинних даних в однорідні групи і встановлення інтервалів групування, тобто проміжків між найменшим і найбільшим значенням ознак в кожній групі.

Економіко-математичні прийоми виникли на підставі інтеграції економічної теорії та прикладної математики, інших математичних дисциплін. До таких методів можна віднести графічні методи, кореляційний та регресійний аналіз, лінійне програмування, матричні методи тощо.

5 БЛОК - методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів аналізу доходів. Після проведення аналізу і отримання певних результатів, необхідно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної діяльності даного підприємства.

Сучасні методики аналізу фінансової звітності передбачають застосування значної кількості фінансових коефіцієнтів. Для потреб комплексного аналізу фінансової звітності малих підприємств пропонуємо використовувати наступну

систему показників (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Індикатори інтегральної оцінки фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва – юридичної особи [30]

Проте використання надлишкової їх кількості призводить до неоднозначності висновків, втрат часу на аналітичну обробку показників, знижує оперативність комплексного аналізу, яка є критичною характеристикою його ефективності. Тому, на нашу думку, необхідно обмежити кількість фінансових коефіцієнтів та виділити чітку сукупність їх критичних значень [29].

Для проведення аналізу фінансової звітності з метою визначення

ефективності управління доходами потрібно скористатися наступним алгоритмом:

- систематизувати отримані дані;
- згрупувати за певними ознаками та узагальнити результати;
- кількісно обчислити невикористані можливості;
- кількісно обчислити резерви підвищення економічних показників;
- розробити варіанти економічно обґрунтованих заходів щодо підвищення фінансово-економічних результатів діяльності підприємства;
- прийняти управлінське рішення щодо вибору найкращого варіанту збільшення ефективності показників;
- забезпечити контроль за виконанням прийнятих рішень [28].

Слід зазначити, що методика аналізу звіту про фінансові результати підприємств сфери послуг на сьогодні не є достатньо розробленою. Крім того, розрахунок показників із залученням даних форми №2 підприємств сфери послуг має дещо відмінний алгоритм, порівняно з відповідними розрахунками по середньому за розмірами та крупному підприємству.

Розглянувши систему аналітичних показників, інформаційну базу та основні методи економічного дослідження, ми дійшли висновку, що для інформаційного забезпечення аналізу і доходів можна використовувати всі види директивної, нормативної, облікової, фінансової, статистичної, довідкової та методичної інформації. Але базовою інформацією для фінансового аналізу є дані звіту про фінансові результати, який відображає величину дохідних і витратних статей, згрупованих за їх характером та основними напрямками; балансу (з примітками), який розкриває наявність та напрями розміщення фінансових ресурсів підприємства на фіксований момент часу; фінансового плану, або бізнес-плану підприємства щодо очікуваних доходів періоду, який аналізується.

Отже, значення аналізу доходів підприємства полягає в ефективному управлінні його доходністю, тобто у виявленні резервів зростання прибутковості підприємства та формуванні пропозицій щодо використання виявлених резервів.

3.2. Апробація методики аналізу доходів від операційної діяльності підприємства

В сучасних умовах, коли величина доходу є одним з найважливіших показників, що характеризують діяльність підприємства, велике значення набуває проведення аналізу операційної діяльності підприємства ТОВ «БІГФО», основним джерелом доходів якого є надання послуг технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів. Завданнями такого аналізу доходів на ТОВ «БІГФО» є:

- аналіз виконання плану показників операційної діяльності (якщо на підприємстві встановлюються планові показники);
- аналіз динаміки показників операційної діяльності в цілому за період (рік, квартал, місяць) і протягом періоду;
- аналіз факторів, що вплинули на показники операційного прибутку, визначення величини їх впливу (факторний аналіз);
- оцінка ефективності використання прибутку від операційної діяльності;
- розробка заходів і пропозицій щодо підвищення розміру доходів від операційної діяльності;
- вибір оптимального варіанту управлінського рішення;
- прийняття управлінських рішень і забезпечення контролю їх виконання (визначення ліміту граничних відхилень від стандартів, організація оперативного аналізу).

Розглянемо динаміку та структуру доходів на підприємстві (табл. 3.2)

Таблиця 3.2

**Склад доходів від операційної діяльності
ТОВ «БІГФО» за 2014-2017рр.**

(тис. грн)

Показники	2014 р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2017 р.		
					до		
					2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	83,6	54,3	48,3	1018,1	178,5	463,8	469,8
Інші доходи	-	-	-	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	18,1	123,3	137,6	262,8	73,3	139,5	125,2

Таким чином, встановлено, що на ТОВ «БІГФО» спостерігається тенденція до збільшення розміру чистого доходу від реалізації послуг, а саме в 2017 році він становить 1018, 1 тис. грн., що на 469,8 тис. грн. більше ніж в 2016 р., на 463,8 тис. грн. більше ніж у 2015 р. та на 178,5 тис. більше ніж в 2014 р. При цьому зустрічаються коливання у 2014-2016 р цього показника. Динаміка доходів від операційної діяльності ТОВ «БІГФО» у відсотках наведена в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Динаміка доходів від операційної діяльності
ТОВ «БІГФО» за 2014-2017рр.**

(тис. грн)

Показники	2014 р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2017 р.		
					до %		
					2014р.	2015р.	2016р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	83,6	54,3	48,3	1018,1	1,2	3,6	5,6
Інші доходи	-	-	-	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	18,1	123,3	137,6	262,8	3,9	13,1	0,9

Показники наведені в табл. 3.3. свідчать про зростання показників доходу у 2014-2017 р., найбільший стрибок виявлено в 2015р. та 2016 р,

практично на 85%. При цьому спостерігається збільшення розмірів прибутку ТОВ «БІГФО», що свідчить про ефективність управління доходами підприємства. Так, в 2017 р. розмір прибутку після оподаткування становить 262, 8 тис. грн., що на 90,9% більше ніж 2016 р., на 113,1% більше ніж у 2015 р. та на 38,9% більше ніж у 2014 р.

Для збільшення питомої ваги чистих доходів від надання послуг підприємству необхідно розширювати асортимент послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів для задоволення потреб клієнтів порівняно з конкурентами. Основними клієнтами ТОВ «БІГФО» є власники транспортних засобів м. Києва та київської області, в основному легкові автомобілі- 78% та 22% грузові транспортні засоби. Найбільш впливовими конкурентами ТОВ «БІГФО» є підприємства аналогічного профілю.

Динаміка структури доходів від операційної діяльності ТОВ «БІГФО» за 2014-2017рр. показана на рис.3.3.

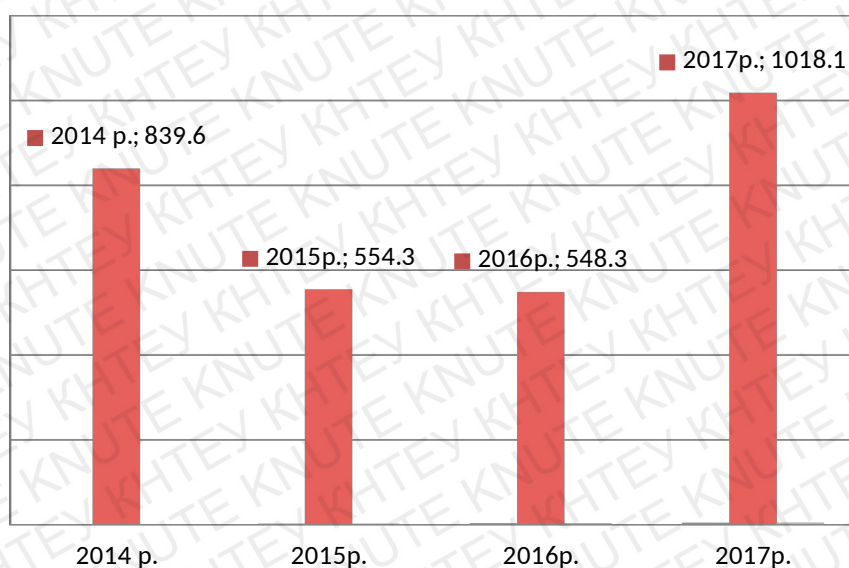


Рис. 3.3. Динаміка структури доходів від операційної діяльності ТОВ «БІГФО» за 2014-2017рр.

Для проведення більш детального аналізу діяльності підприємства розглянемо показники рентабельності на підприємстві ТОВ «БІГФО» за

2014-2017 рр. Так, в табл. 3.4. наведені загальні показники рентабельності досліджуваного підприємства.

Таблиця 3.4

Рентабельність показників ТОВ «БІГФО» за 2013-2017 рр., тис. грн.

Показники	Роки					Відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014/2013	2015/2014	2016/2015	2017/2016
Рентабельність активів	0,92	0,66	0,61	0,92	1,16	-0,24	-0,25	0,55	0,24
Рентабельність власного капіталу	0,19	0,22	0,35	0,55	1,17	0,03	0,13	0,60	0,62

Коефіцієнт рентабельності активів (економічна рентабельність) характеризує – рівень прибутку, що створюється всіма активами підприємства, які перебувають у його використанні згідно з балансом. На підприємстві він зменшується протягом 2013-2017 років, що свідчить про падаючий попит на продукцію підприємства й про перенагромадження активів.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (фінансова рентабельність) характеризує рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане підприємство і є одним з основних показників інвестиційної привабливості підприємства, тому що його рівень показує верхню межу дивідендних виплат, яка спостерігається зменшенням даного показника з 2013-2017 року.

Ефективність здійснення операційної діяльності ТОВ «БІГФО»

визначається її рентабельністю. Показники рентабельності розраховуються на основі прибутку від основної діяльності та чистого прибутку.

Рентабельність - це інтегральний показник, що відображає ефективність роботи підприємства, що націлене на отримання прибутку у короткостроковій перспективі і який вказує на якість управлінських рішень, що стосуються фінансової, операційної та інвестиційної діяльності підприємства. У такому визначенні підкреслено у яких випадках рентабельність є дійсно критерієм економічної ефективності діяльності підприємства, а також враховано, що різні показники рентабельності можуть свідчити про ефективність різних ділянок роботи менеджменту.

На даний час в економіці спостерігаються складні кризові процеси. В таких умовах вкрай важливо шукати доступні резерви підвищення рентабельності, які дозволять суб'єктам господарювання проводити безперебійну діяльність, здійснювати просте та розширене відтворення. Висока вартість позикових коштів, стрімке знецінення вартості національної валюти, малий внутрішній ринок - усі ці фактори сприяють підвищенню актуальності дослідження аспектів управління рентабельністю підприємства з метою забезпечення його ефективної роботи.

Аналіз показників рентабельності операційної діяльності ТОВ «БІГФО» за 2014-2017 рр. покажемо в табл. 3.5

Та блиця 3.5

Аналіз показників рентабельності операційної діяльності

ТОВ «БІГФО» за 2015-2017 рр., %

Показники	2014 р.	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення 2017 р. до %		
					2014р.	2015р.	2016р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Рентабельність операційної діяльності підприємства за фінансовим	7,4	7,2	3,1	5,8	1,6	1,4	7,3

результатом від операційної діяльності									
Рента бельність операційної діяльності підприємства за чистим прибутком	2	2	2	2	3	3	0		
	2,5	2,2	5,1	5,8	,3	,6	,7		

Як видно з табл. 3.6, в 2017 році відбулось збільшення пока зника рента бельності послуг за чистим прибутком порівняно з 2014 роком на 3,3% та порівняно з 2015 роком на 3,6%, та на 0,7% порівняно в 2014 р. що є позитивним результатом і свідчить про ефективне управління доходами та прибутком підприємства.

Рента бельність операційної діяльності підприємства за фінансовим результатом від операційної діяльності в 2017 році склала 25,8%, що менше проти 2014 року на 1,6 % та проти 2015 року на 1,4 %, та найбільше зменшився у порівнянні з 2014 р на 7,3 % що є нетивним результатом та потребує залучення додаткових інструментів менеджменту для підвищення цього показника.

Отже, рівень рента бельності операційної діяльності ТОВ «БІГФО» в 2017 році знизився порівняно з минулими рока ми, а це свідчить про менш ефективне здійснення його діяльності, проте показник рентабельності по відношенню до чистого прибутку після оподаткування зростає.

Динаміка показників рента бельності операційної діяльності ТОВ «БІГФО» за 2014-2017 рр. показана на рис. 3.4.

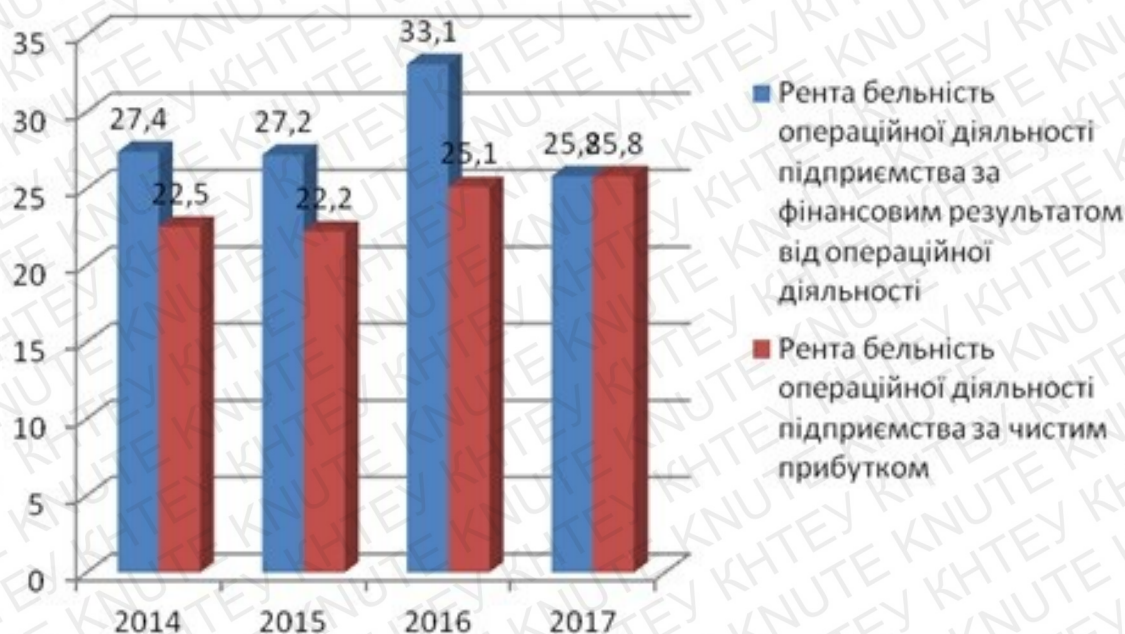


Рис.3.4 Динаміка показників рентабельності операційної діяльності ТОВ «БІГФО» за 2014-2017 рр., %

Таким чином, проведений аналіз показників рентабельності ТОВ «БІГФО» свідчить про збільшення ефективності управління доходами підприємства, так як при зменшенні чистого доходу (виручки) від реалізації

товарів показник «чистий прибуток» навпаки збільшується, а отже і збільшується рентабельність операційної діяльності за чистим прибутком підприємства.

Крім того, доцільним є проведення факторного аналізу на ТОВ «БІГФО». Під факторним аналізом розуміють методику комплексного та системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

Детермінований факторний аналіз – методика дослідження впливу факторів, зв'язок яких з результативним показником має функціональний характер, тобто результативний показник може бути представлений у вигляді добутку або алгебраїчної суми, що є факторами детермінованої моделі.

В економічних дослідженнях під фактором розуміють рушійні сили

розвитку процесів і явищ, які відбуваються на підприємстві. Кожний фактор може складатися із ряду причин, які деталізують вплив факторів і виступають як самостійні фактори з більшим або меншим рівнем впливу на результати діяльності підприємств. Чим більша їх деталізація, тим детальніше вони вивчаються, тим повніше виявляються наявні резерви покращення господарської діяльності підприємств.

Основні етапи проведення факторного аналізу:

- вибір фактору, які спричиняють вплив на досліджувальні результативні показники; їх класифікація та систематизація з метою забезпечення системного підходу;
- визначення форми залежності між факторами та результативним показником на підставі набутого досвіду, за допомогою спеціальних способів і прийомів;
- моделювання взаємозв'язків між результативними і факторними показниками. Побудова економічно обгрунтованої (з позицій факторного аналізу) факторної моделі;
- розрахунок впливу фактору та оцінка ролі кожного з них у зміні величини результативного показника;
- формування висновків за результатами досліджень, підготовка відповідних управлінських рішень.

У детермінованому факторному аналізі використовують факторні моделі чотирьох типів: адитивні, мультиплікативні, кратні, змішані.

Найбільш розповсюдженими способами факторного детермінованого аналізу є метод ланцюгових підстановок, метод абсолютних різниць, метод часткової участі, індексний тощо. Вибір способу обумовлюється його перевагами перед іншими в кожній окремій ситуації, поставленими аналітичними завданнями.

Проведемо аналіз впливу чинників витрат операційної діяльності на 1 гривню доходу від реалізації товарів за допомогою детермінованого факторного аналізу.

1. Побудуємо модель доходу від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності:

$$K = ДР / В, \quad (3.1)$$

де, K – дохід на 1 грн. витрат операційної діяльності;

$ДР$ – дохід від реалізації послуг

$В$ – сума витрат операційної діяльності.

Таким чином, для аналізу маємо двофакторну кратну модель, де дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності – результативний показник, дохід від реалізації послуг і витрати операційної діяльності, фактори, що впливають на нього.

2. Розрахуємо дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році (базисний період) і в 2016 році (попередній період):

$K_0 = ДР_0 / В_0 = 2404,8 / 1417,9 = 1,696$ – дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2013 році;

$K_1 = ДР_1 / В_1 = 2987,0 / 2554,0 = 1,17$ – дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році.

3. Розрахуємо абсолютне відхилення результативного показника і факторів:

$$\Delta K = K_1 - K_0 \quad (3.2)$$

$$\Delta ДР = ДР_1 - ДР_0 \quad (3.3)$$

$$\Delta В = В_1 - В_0, \text{ де} \quad (3.4)$$

ΔK , $\Delta ДР$, $\Delta В$ – загальне відхилення доходу від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності, доходу від реалізації послуг і витрат.

K_1 , $ДР_1$, $В_1$ – значення результативного показника і факторів в 2017 році;

K_0 , $ДР_0$, $В_0$ – значення результативного показника і факторів в 2016 році.

$$\Delta K = 1,17 - 1,696 = -0,526;$$

$$\Delta \text{ДР} = 2987,0 - 2404,8 = 582,2;$$

$$\Delta \text{В} = 2554,0 - 1417,9 = 1136,1.$$

Таким чином дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році порівняно з 2016 роком зменшились на 0,526.

4. За допомогою метода ланцюгових підстановок розрахуємо вплив зміни доходу від реалізації послуг і витрат операційної діяльності на дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності. Розрахуємо проміжний показник:

$$K' = \text{ДР}_1 / \text{В}_0 = 2987,0 / 1417,9 = 2,11$$

Розраховуємо вплив факторів, зміни доходу від реалізації послуг:

$$\Delta K_{\text{ДР}} = K' - K_0 = 2,11 - 1,696 = 0,414$$

Витрат операційної діяльності:

$$\Delta K_{\text{В}} = K_1 - K' = 1,17 - 2,11 = -0,94$$

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновки, що дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році порівняно з 2016 роком зменшились на 0,526. В тому числі за рахунок збільшення доходу від реалізації послуг на 585,2 тис. грн. він зріс на 0,414, а за рахунок збільшення витрат операційної діяльності на 1136,1 тис. грн. дохід від реалізації послуг на 1 гривню витрат операційної діяльності зменшився на 0,96 тис. грн.

Таким чином, можна зробити висновок, що можливими ефективними шляхами збільшення прибутку є насамперед, ріст товарообігу і зменшення витрат обігу підприємства. Для цього, необхідно володіти ринковою ситуацією, своєчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку.

Крім того, в ході аналізу доходів ТОВ «БІГФО» нами встановлено, що основним джерелом доходів є реалізація послуг, підприємство не отримує інших операційних доходів. Тому нами проведено аналіз в розрізі видів послуг, які надає ТОВ «БІГФ» з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів (табл. 3.6)

Таблиця 3.6

Структура доходів від надання послуг ТОВ «БІГФО» за 2017 рік, %

№	Вид послуг	Питома вага у структурі доходів, %
1	2	3
1	<i>Технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів:</i>	57
1.1	миття, полірування тощо	15
1.2	ремонт електричних систем автотранспортних засобів	4
1.3	ремонт електронних систем упорскування палива	3
1.4	поточне обслуговування	25
1.5	ремонт кузовів	12
1.6	ремонт запчастин автотранспортних засобів	8
1.7	механічні ремонт	10
1.8	напилення та фарбування	12
1.9	ремонт лобового скла та вікон	6
1.10	ремонт сидінь автотранспортних засобів	5

1	2	3
2	<i>Ремонт шин і камер, їх установлення або заміну</i>	25
3	<i>Антикорозійне оброблення</i>	8
4	<i>Установлення деталей і приладдя, яке не є складовою процесу виробництва автотранспортних засобів</i>	10
	Разом	100

Аналіз питомої ваги послуг в структурі доходу ТОВ «БІГФО» показав, що в 2017 р. найбільше доходів принесли послуги з технічного обслуговування та ремонту – 57%, а саме: поточне обслуговування- 25%; миття та полірування – 15%; ремонт кузовів – 12% та напилення та фарбування – 12%. Дохід від ремонту шин, камер та їх установлення чи заміни – приносить 25%; послуги з антикорозійного обслуговування приносять найменшу суму доходів – 8%.

Таким чином, з метою підвищення ефективності діяльності ТОВ «БІГФО» пропонуємо розширити номенклатуру наданих послуг та звернути увагу на низькорентабельні послуги. Збільшення прибутку підприємства може бути досягнуто за рахунок збільшення випуску послуг, поліпшення якості послуг, зниження собівартості послуг за рахунок більш раціонального використання матеріальних ресурсів, виробничих потужностей і площ, робочої сили і робочого часу, диверсифікації послуг, розширення ринку надання послуг. З метою збільшення суми прибутку виникає потреба у розробці стратегії управління підприємством, для чого необхідно розробити прогноз прибутку на наступний рік і визначити шляхи досягнення прогнозованої суми прибутку.

Висновки до розділу 3

На підставі проведеного дослідження розробки систем аналіз доходів підприємств з надання послуг можна зробити наступні висновки:

1. Розглянувши систему аналітичних показників, інформаційну базу та основні методи економічного дослідження, ми дійшли висновку, що для інформаційного забезпечення аналізу доходів можна використовувати всі види директивної, нормативної, облікової, фінансової, статистичної, довідкової та методичної інформації. Але базовою інформацією для фінансового аналізу є дані звіту про фінансові результати, який відображає величину дохідних і статей, згрупованих за їх характером та основними напрямками; балансу (з примітками), який розкриває наявність та напрями розміщення фінансових ресурсів підприємства на фіксований момент часу; фінансового плану, або бізнес-плану підприємства щодо очікуваних доходів періоду, який аналізується. Отже, значення аналізу доходів підприємства полягає в ефективному управлінні його доходністю, тобто у виявленні резервів зростання прибутковості підприємства та формуванні пропозицій щодо використання виявлених резервів.

З метою проведення аналізу доходів операційної діяльності нами узагальнено організаційно-інформаційна модель аналізу доходів підприємства, яка може бути використана для підприємств з надання послуг.

2. Проведено аналіз доходів ТОВ «БІГФО» за 2014-2017 рр. та встановлено, що на підприємстві спостерігається тенденція до збільшення розміру чистого доходу від реалізації послуг, а саме в 2017 році він становить 1018, 1 тис. грн., що на 469,8 тис. грн. більше ніж в 2016 р., на 463,8 тис. грн. більше ніж у 2015 р. та на 178,5 тис. більше ніж в 2014 р. При цьому зустрічаються коливання у 2014-2016 р цього показника.

Встановлено, що в структурі доходів операційної діяльності 100% займають доходи від надання послуг, а доходи від іншої операційної діяльності відсутні. Тому проведено детальний аналіз структури основних доходів підприємства і визначено, що в 2017 р. найбільше доходів принесли послуги з технічного обслуговування та ремонту – 57%, а саме: поточне обслуговування-

25%; миття та полірування – 15%; ремонт кузовів – 12% та напилення та фарбування – 12%. Дохід від ремонту шин, камер та їх установавання чи заміни – приносить 25%; послуги з антикорозійного обслуговування приносять найменшу суму доходів – 8%.

Також, проведено факторний аналіз доходів та аналіз рентабельності. Встановлено кореляцію між показниками які впливають на формування доходів підприємства та підтверджено достатню рентабельність діяльності. Запропоновано з метою підвищення показників доходності ТОВ «БІГФО» переглянути асортиментну політику наданих послуг та залучати додаткові джерела отримання іншого операційного доходу, зокрема надання в оренду приміщень, що не використовуються.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

На підставі проведеного дослідження теоретико-методологічних та практичних засад обліку, оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємства з надання послуг можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Проведене дослідження економічної сутності категорії дохід, показало відсутність єдиних поглядів у науковому просторі. У ході дослідження здійснено узагальнення поняття доходів від операційної діяльності підприємств сфери послуг через призму наукових шкіл, нормативно-правових актів, а також спеціальної літератури. Доведено існування двох основних підходів до тлумачення сутності доходу: з економічної точки зору – як виручка від реалізації та з бухгалтерської – як економічна вигода. Отримання доходів свідчить про те, що послуги підприємства знайшли свого споживача, що вони відповідають вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними, функціональними характеристиками та властивостями. Запропоновано використовувати наступне тлумачення: «Дохід підприємства - це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу, за винятком внесків учасників (власників майна), нараховані і підлягають отриманню протягом звітного періоду та виникають внаслідок використання у виробничо-торгівельній та фінансовій діяльності економічних ресурсів та конкурентних переваг з урахуванням

факторів часу та прийнятого рівня підприємницького ризику". Таке трактування сутності доходу не суперечить міжнародним та вітчизняним стандартам обліку та враховує значення в розвитку діяльності підприємства.

2. Аналіз економічної літератури показав відсутність дієвої класифікації доходів операційної діяльності, що могла б задовольнити всі інформаційні потреби користувачів. Встановлено, що в основному використовується класифікація доходів з поділом їх за видами діяльності.

Тому, нами узагальнено та згруповано класифікаційні ознаки щодо доходів, які дозволять генерувати інформацію для прогнозування і планування доходів, для прийняття рішень щодо управління доходами, а також контролю і регулювання доходів. Крім того, запропоновано удосконалити існуючу класифікацію наступними ознаками: «активні і пасивні доходи», а також «дохід від впровадження систем лояльності». Приведена класифікація доходів буде корисною для потреб управління підприємства та підвищить контрольну функцію обліку доходів, надасть можливість управлінському апарату та окремим управлінцям розглянути кожен конкретний випадок господарської діяльності підприємства.

3. Проаналізовано економіко-правове забезпечення нормативної база і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу доходів підприємств сфери послуг, яка свідчить про достатньо повне нормативне регулювання питань господарської діяльності підприємств. Здійснено критичний аналіз ПСБО 15 «Дохід», МСБО 18 «Дохід» та МСФЗ 15 «Дохід за договорами з клієнтами» та ПКУ. Огляд економічної літератури і періодичних видань з питань обліку доходів та його удосконалення дозволяє відмітити велику кількість публікацій, в яких розглядаються питання реформування бухгалтерського обліку в цілому і, зокрема, з питань удосконалення методології фінансового обліку доходів.

4. Об'єктом дослідження випускної роботи є процес обліку доходів на підприємств сфери послуг ТОВ «БІГФО», яке займається наданням послуг ремонту та технічного обслуговування автотранспортних засобів. Організація облікового процесу підприємства здійснюється на основі Наказу «Про облікову

політику», підприємство має автоматизовану систему обліку та діє в рамках чинного законодавства. В цілому підприємство успішно господарювало з 2014-2017 роки та стійкий фінансовий стан, що підтверджено показниками ліквідності та платоспроможності.

5. Проведений аналіз організації та методики фінансового обліку доходів операційної діяльності ТОВ «БІГФО» показав відповідність чинному законодавству. Так, встановлено, що основними первинними документами, які підтверджують отримання доходів від надання послуг є акт на виконання наданих послуг, акт передавання-приймання транспортного засобу, наряд-замовлення, рахунок-фактура, податкова накладна, прибутковий касовий ордер, виписка банку тощо. Крім того, окреслено особливості первинного обліку підприємств, що здійснюють надання послуг з технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів.

Встановлено, що облік доходів здійснюється на рахунках 7 класу «Доходи і результати діяльності», а конкретно на рахунках 703 «Дохід від надання послуг» та 71 «Інші операційні доходи». З метою формування детальної аналітичної інформації про доходи операційної діяльності ТОВ «БІГФО» запропоновано використовувати аналітичні рахунки 20го та 3-го порядку з наступною деталізацією: «дохід від використання системи лояльності», «дохід за видами наданих послуг» та «дохід за видами транспортних засобів»

6. Встановлено, що ТОВ «БІГФО» відноситься до суб'єктів малого бізнесу, тому підприємство складає фінансову звітність у складі Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати. Інформація про операційні доходи підприємства відображається у Звіті про фінансові результати у рядках 2000 «Чистий дохід від реалізації послуг» та 2120 «Інші операційні доходи». Крім того, підприємством, як платником податків з доходів фізичних осіб та податку на додану вартість, у відповідності до законодавства подається Податкова звітність

7. З метою формування належного обліково-аналітичного забезпечення управління доходами ТОВ «БІГФО» запропоновано впроваджувати систему управлінського обліку у складі існуючої бухгалтерії. Нами розроблені конкретні пропозиції та етапи організації управлінського обліку доходів, розглянуто їх можливості впровадження на досліджуваному підприємстві. Крім того, проведено аналіз безбитковості діяльності на прикладі наданні послуг з заміни мастила та фільтрів, що дозволяє визначати поріг рентабельності, кількість наданих послуг, що забезпечують безбитковість діяльності, а також розроблено внутрішній звіт «Розрахунок точки безбитковості», на основі якого можуть бути прийняті рішення щодо необхідного обсягу надання послуг, встановлення оптимальної ціни на послугу, визначення оптимального співвідношення змінних та постійних витрат, а також розрахунок ціни та обсягу наданих послуг при плановому прибутку.

8. Розглянувши систему аналітичних показників, інформаційну базу та основні методи економічного дослідження, ми дійшли висновку, що для інформаційного забезпечення аналізу доходів можна використовувати всі види директивної, нормативної, облікової, фінансової, статистичної, довідкової та методичної інформації. Але базовою інформацією для фінансового аналізу є дані звіту про фінансові результати, який відображає величину дохідних і статей, згрупованих за їх характером та основними напрямками; балансу (з примітками), який розкриває наявність та напрями розміщення фінансових ресурсів підприємства на фіксований момент часу; фінансового плану, або бізнес-плану підприємства щодо очікуваних доходів періоду, який аналізується. Отже, значення аналізу доходів підприємства полягає в ефективному управлінні його доходністю, тобто у виявленні резервів зростання прибутковості підприємства та формуванні пропозицій щодо використання виявлених резервів.

З метою проведення аналізу доходів операційної діяльності нами узагальнено організаційно-інформаційна модель аналізу доходів підприємства, яка може бути використана для підприємств з надання послуг.

9. Проведено аналіз доходів ТОВ «БІГФО» за 2014-2017 рр. та

встановлено, що на підприємстві спостерігається тенденція до збільшення розміру чистого доходу від реалізації послуг, а саме в 2017 році він становить 1018,1 тис. грн., що на 469,8 тис. грн. більше ніж в 2016 р., на 463,8 тис. грн.

більше ніж у 2015 р. та на 178,5 тис. більше ніж в 2014 р. При цьому зустрічаються коливання у 2014-2016 р цього показника.

Встановлено, що в структурі доходів операційної діяльності 100% займають доходи від надання послуг, а доходи від іншої операційної діяльності відсутні. Тому проведено детальний аналіз структури основних доходів підприємства і визначено, що в 2017 р. найбільше доходів принесли послуги з технічного обслуговування та ремонту – 57%, а саме: поточне обслуговування- 25%; миття та полірування – 15%; ремонт кузовів – 12% та напилення та фарбування – 12%. Дохід від ремонту шин, камер та їх установа чи заміни – приносить 25%; послуги з антикорозійного обслуговування приносять найменшу суму доходів – 8%.

Також, проведено факторний аналіз доходів та аналіз рентабельності. Встановлено кореляцію між показниками які впливають на формування доходів підприємства та підтверджено достатню рентабельність діяльності. Запропоновано з метою підвищення показників доходності ТОВ «БІГФО» переглянути асортиментну політику наданих послуг та залучати додаткові джерела отримання іншого операційного доходу, зокрема надання в оренду приміщень, що не використовуються.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А.В. Звітність підприємств: навчальний посібник /А.В. Алексеева, А.П. Шаповалова, Г.В. Уманців.-[2-е вид., перероб. і доп.]- К.:КНТЕУ,2013.-368с.
2. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні:системний підхід: монографія / С.В. Бардаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 656 с.
3. Бенько М. М. Бухгалтерський облік в торгівлі за інноваційними інформаційними технологіями [Текст] : автореферат дис. д-ра екон. наук : 08.00.09 / М. М. Бенько ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. - К. : [б. в.], 2011. - 40 с.
4. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко; за ред. М.Т. Білухи. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К. : Укр. акад. оригінальних ідей, 2006. — 888 с.
5. Беренда Н. І. Облік доходів: питання облікової політики підприємства / Н. І. Беренда, Т. М. Потапенко// Формування ринкових відносин в Україні. –2013. –№ 2 (141). –С. 111-114
6. Бланк И.А. Управление прибылью/ Бланк И.А. – К.: Ника-Центр. Эльга. 1998. -544 с.
7. Бондар Н.М. Економіка підприємництва: Навч. Посібник. – К.: Видавництво А.С.К., 2004. – 400 с.
8. Булонська В.І., Сподарик О.М. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Булонська, О.М. Сподарик. –Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – вип. 18.6. – С. 117-123.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік : облікова політика і план

рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність : навч. посіб. / [Ф. Ф. Бутинець](#), Н. М. Малюга. – Житомир : Рута, 2001. – 512 с.

10. Ващенко Л.О. Оцінка методичного забезпечення аналізу фінансового стану підприємств / Л.О. Ващенко // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 1. – С. 97–100.

11. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. посібн. / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін. – К. : Центр навч. літ-ри, 2010. – 536 с.

12. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.

13. Головіна Д.В. Особливості обліку доходів відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» / Д.В. Головіна// Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: проблеми теорії та практики : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі (м. Полтава, 21-22 травня 2018 р.). – Полтава:ПУЕТ, 2018. – С.29-32

14. Горбатюк М. А. Сутність та класифікація доходів операційної діяльності деревообробних підприємств [Електронний ресурс] / М. А. Горбатюк // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент . - 2012. - Вип. 9(2). - С. 128-134.

15. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ : Економічна думка, 2009. – 272 с.

16. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В. А. Дерій . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/12.pdf.

17. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1./Редкол.:...С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін.. – К.:Видавничий центр «Академія», 2000. – 864с.

18. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними

стандартами: навч. посіб. / І.В. Жолнер; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Нац. ун-т харч. технологій. – К. : Центр учб. л-ри, 2012. – 364 с.

19. Загородній А. Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин. – Л. : Центр Європи , 2002. – 671 с.

20. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Постанова ВРУ № 996-XIV від 16.07.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

21. Закон України „Про аудиторську діяльність”, Постанова ВРУ №3125-XII від 22.04.93 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

22. Закон України «Про автомобільний транспорт» від 05.04.2001 р. № 2344-III .// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

23. Засадна Х.О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: навч. посіб. / Х.О. Засадна, Р.К. Шурпенкова. – К.: ЦУЛ, 2010. – 237с.

24. Ілюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н.П. Ілюхіна. // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. -, випуск 2 (53). – С.61-64

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

26. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. –К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf.

27. Карпенко Д. В. Облікова інтерпретація класифікації доходів підприємств ресторанного господарства / Д. В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі № 6 (51), ч.2. – 2011. – С. 278-

284.

28. Карпенко Д. В. Сучасні підходи до трактування сутності категорії «дохід» / Д. В. Карпенко // *Економіка Крима*. – 2013. – № 1 (42). – С. 166–171

29. Коновалова И. Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности / И. Р. Коновалова. – М. : *Экономист*, 2003. – 382 с.

30. Коришко Н.С. Облік формування доходів операційної діяльності підприємства в умовах глобалізації економіки України / Н.С. Коришко // *Вісник ЖДТУ / Економічні науки*. – 2010. – № 3(53). – С. 119.

31. Ле Х.Ф. Методичні підходи до аналізу фінансових результатів підприємства [Електронний ресурс] / Х. Ф. Ле // [Управління розвитком](#) . - 2013. - № 18. - С. 24-27.

32. Лисенко А.М. Особливості складання фінансової звітності з 2013 року та їх вплив на формування алгоритму розрахунку основних показників, що застосовуються у процесі аналізу фінансового стану підприємства / А. М. Лисенко / [Держава та регіони. Сер. : Економіка та підприємництво](#) . - 2013. - № 5. - С. 68-73.

33. Мазаракі А.А. та ін. Економіка торговельного підприємства. Підручник для вузів. (Під ред. проф. Н.М.Ушакової) – К. «Хрещатик», 1999. – 800с.

34. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками» / Л.Ф. Масенко Л.Ф.// *Економіка і суспільство*. -2017. - №12. – С. 701-705

35. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. *Экономикс: принципы, проблемы и политика*. М., «ИНФРА-М», 2005, 972 с.

36. Маргасова В.Г. Аналіз фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання: В.Г. Маргасова, А.В. Роговий, В.В. Виговська // *Актуальні проблеми економіки*. – 2009. – № 3 (93). – С. 207 – 213.

37. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського

обліку, затверджені наказом МФУ від 29.12.2000 № 356 [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід". [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.minfin.gov.ua/>

39. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 15 "Виручка за договорами з клієнтами". [Електронний ресурс]. – Доступний з <http://www.minfin.gov.ua/>

40. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 412 с.

41. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник / Є. В. Мних. - К. : КНТЕУ, 2008. - 514 с.

42. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. – К., 2010. – 648 с.

43. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45–56.

44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „ Загальні вимоги до фінансової звітності" Наказ МФУ від 07.02.13р. № 73 // www.rada.gov.ua

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, №291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

46. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

47. Подолянчук О. А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації : збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки) / За ред. В. А. Рудьєва. – Мелітополь : Люкс, 2010. – №3(11). – 530 с.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджене наказом міністерства фінансів України від 29.11.99 р. №87.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

49. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України 30.03.98р. № 102. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

50. Полянко В. В. Склад і структура доходів торговельного підприємства в умовах нестабільного зовнішнього середовища // Арабески : наук.-практ. зб. – Чернівці : Зелена Буковина. – 1999. – Т. 1. С. 67 – 74.

51. Правила надання послуг з технічного обслуговування і ремонту колісних транспортних засобів, затверджені наказом Мінінфраструктури України від 28.11.2014 р. № 615. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

52. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики:[монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257с.

53. Пилипів Х.Б. Сутність та класифікація доходів підприємств //Х.Б. Пилипів, Н.В. Юрчак, Л.С. Ковбасюк/Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в гео економічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування»11-12 травня 2017 р. (ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль). – С.120-121

54. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

55. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 442 с.

56. Ручинський О. С. Організація обліку доходів та аналіз платоспроможності підприємства [Електронний ресурс] / О. С. Ручинський, С. О. Клименко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси . - 2013.

- Вип. 10(4). - С. 212-217.

57. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посіб. / Т.М. Сльозко – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

58. Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник — Київ: Центр навч. посіб. 2007. – 440 с.

59. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / Л.Г. Столяр // Наукові конференції-інтернет – Режим доступу: <http://intkonf.org/stolyar-lg-kontrol-vitrat-za-dopomogoyurozrobki-byudzhativ/>. – Назва з екрану.

60. Тринька Л.Я. Економічний аналіз: навчально-методичний посібник / Л.Я. Тринька, О.В. Липчанська (Іванчук). - К.:Алерта, 2013. – 568 с

61. Усач Б. Ф.Аудит: Підручник. / Б.Ф. Усач – К.: Знання - Пресс, 2009. –375 с.

62. Фірко Н.Б., Канак Й.В. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності / Н. Б. Фірко, Й. В. Канак // [Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси](#) . - 2013. - Вип. 10(4). - С. 341-348.

63. Циліорик Г. І. Економічний зміст та порядок визнання доходів операційної діяльності / Г. І. Циліорик // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.: зб. тез та виступів. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 166–169.

64. Чабанюк О.М. Економічна сутність, умови визнання та класифікація витрат, доходів і фінансових результатів основної діяльності підприємств/ О.М. Чабанюк// Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4.- с.301-306

65. Шмиголь Н. М. Економічна суть доходів та дохідності в системі управління підприємством / Н. М. Шмиголь // Держава та регіон. – 2009. – № 7. – С. 221–225. – (Серія «Економіка та підприємництво»)

66. Ястремський О.І. Основи мікроекономіки: підруч./ О.І. Ястремський, О.Г. Грищенко. – К.: Знання, КОО, 1998. – 714 с

Додаток А

**Прибуток (збиток) підприємств України за видами економічної діяльності
за 2013-2017 рр., млн.грн.**

Показники	20 13 рік	20 14 рік	20 15 рік	20 16 рік	9 місяців 2017 року
1	2	3	4	5	6
Усього, в т.ч.	-	-	-	29	1588
сільське, лісове та рибне господарство	22839,7	590066,9	373516,0	705,0	49,8
промисловість	984,5	481,3	2849,1	613,2	382,9
будівництво	-	-	-	-	7206
оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	4181,1	178730,9	188267,9	24724,7	5,5
транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	-	-	-	-	782,6
тимчасове розміщення й організація харчування	5893,2	27948,8	25861,9	10553,0	6
інформація та телекомунікації	-	-	-	-	2559
фінансова та страхова діяльність	13248,5	133219,4	88161,0	4841,8	9,6
операції з нерухомим майном	-	-	-	74	5589,6
професійна, наукова та технічна	1423,4	22591,6	17847,8	08,7	8
	-	-	-	-	512,8
	1416,7	6641,9	6874,9	1983,1	8
	48	-	-	17	9121,4
	81,5	17137,1	12590,2	50,6	4
	51	-	-	-	1221,3
	57,1	5550,3	9573,5	670,8	6,3
	-	-	-	-	1138,9
	10192,2	105425,7	64369,0	43900,2	9
	-	-	-	22	3072,3
	8390,3	100347,2	48656,0	842,0	3,5

діяльність					
діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	- 1555,2	- 9543,2	- 9860,6	- 5094,4	1584 ,1
освіта	11 9,0	62, 5	80, 7	76, 8	33,1
охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	- 149,7	- 1185,3	- 1042,3	18 6,2	226, 3
мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	- 1495,2	- 3244,0	- 3566,3	- 1599,5	- 1121,6
надання інших видів послуг	- 36,3	- 45,3	22 5,6	19 5,0	-5,2

*за даними Державної служби статистики

Додаток Б

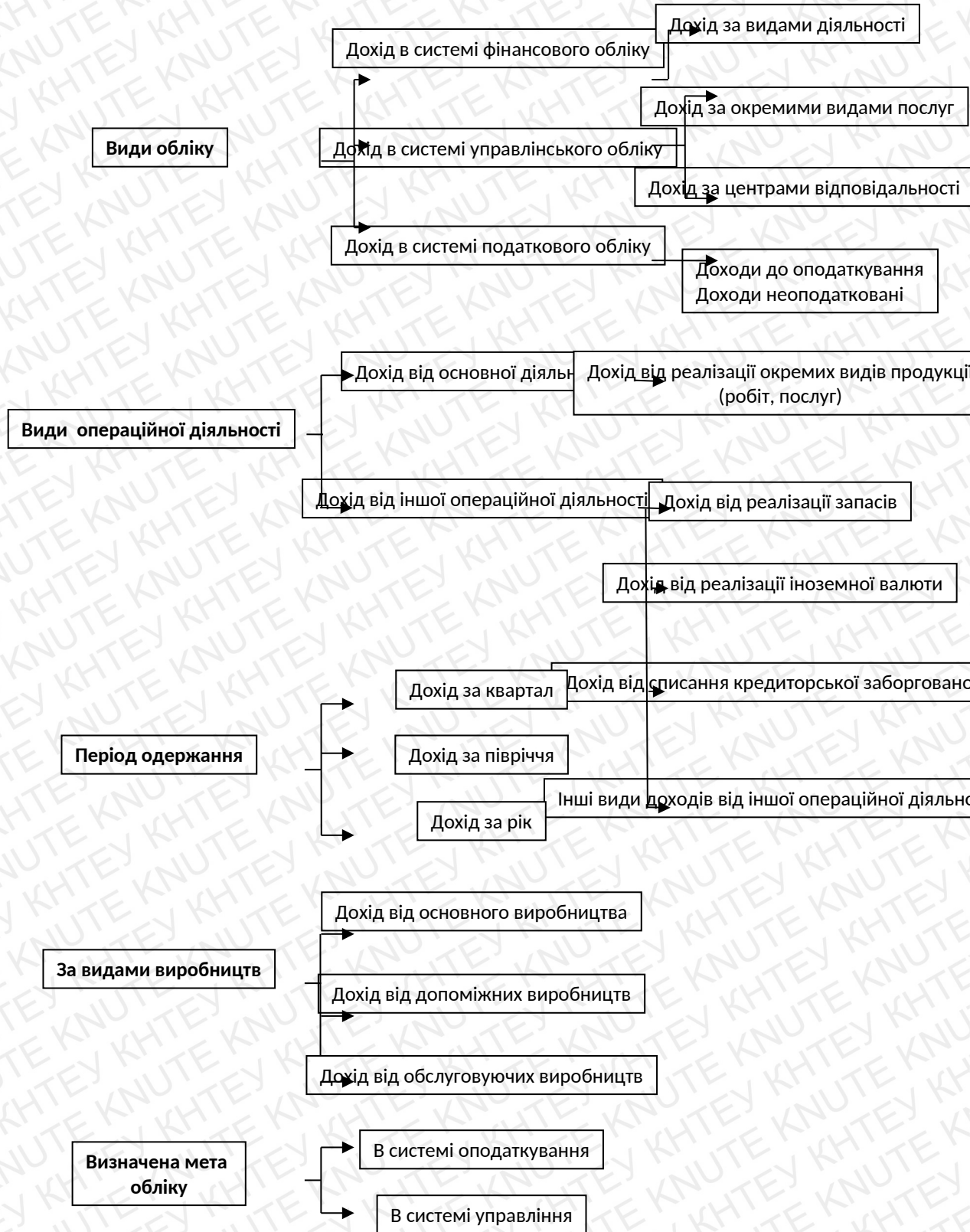


Рис. Класифікація доходів операційної діяльності торгового підприємства

Додаток В

**Характеристика чинної нормативно-правової бази з питань обліку,
оподаткування та аналізу доходів від операційної діяльності підприємств з
надання послуг**

№	Найменування нормативного документа	Короткий зміст	Використання у обліково-аналітичному процесі
1	2	3	4
1	Конституція України / Прийнята 28 червня 1996 року// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Основний Закон України, встановлює права і свободи громадян України	Ст. 42. Кожен має право на здійснення підприємницької діяльності, яка не заборонена законом
2	Господарський кодекс України, м. Київ 16 січня 2003 року № 436-IV, діє з 1 січня 2004 року // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Кодекс визначає види і організаційні форми підприємств, правила їх створення, реєстрації, реорганізації і ліквідації, організаційний механізм здійснення ними підприємницької діяльності	Використовує мо в питанні характеристики підприємства: його діяльності, обраної фінансової політики
3	Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-VI// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Основний <u>нормативно-правовий акт цивільного законодавства</u> України, яким регулюються особисті немайнові та майнові відносини, учасниками яких є <u>фізичні та юридичні особи, Держава Україна, територіальні громади, іноземні держави та інші суб'єкти права</u>	Застосовуємо при розгляді питання регулювання немайнових та майнових відносин базового підприємства
4	Податковий кодекс України, № 2755-VI від 2 грудня 2010 року//[Електронний ресурс]. –	Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.	Застосовуємо при розгляді системи оподаткування базового підпри-

	Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua		ємства
5	Закон України "Про бухгалтер-терський облік та фінансову звітність", затверджений Постановою Верховної Ради України від 16.07.99р. №996-XIV//[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	Використовує мо при вивченні організації та веденні бухгалтерського обліку доходів підприємства

Продовження дод. В

1	2	3	4
6	Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6.07.1995 р. №226/95-ВР зі змінами і доповненнями (в редакції від 01.01.2014р. № 2756-17-VI) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Визначає правові принципи застосування реєстраторів розрахункових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування та послуг.	Застосовано при проведенні обліку і контролю доходів підприємства
7	Про затвердженн національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" МФУ від 07.02.13р. №73// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів.	Використовується при розгляді відображення доходів в звітності базового підприємства
8	Положення (стандарт) бухгалтер-терського обліку 15	Визначає методичні засади формування в бухгалтерському обліку	Використовується для обліку доходів

	"Дохід", затверджене наказом МФУ від 29.11.99 р. №87. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua	інформації про доходи підприємства підприємства	підприємства
9	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід". [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.minfin.gov.ua/	Визначає методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства за МСБО	Використовується для обліку доходів підприємства
10	МСБО 1 «Подання фінансових звітів» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Цей стандарт визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.	Використовується для обліку доходів підприємства за МСБО
11	Міжнародний фінансової звітності 15 «Виручка за договорами з клієнтами»// [Электронный ресурс] – Режим доступу: www.twirpx.com/file/389742/	Встановлює положення і надає рекомендації щодо методики обліку та відображення у звітності виручки, що виникає від операцій з клієнтами	Використовується для відображення доходів у фінансовій звітності за МСФЗ

1	2	3	4
1 2	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (Наказ МФУ від 24.05.95 №88)// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення в обліку первинних документів, бухгалтерської звітності	Застосовується при дослідженні питань організації обліку доходів підприємства
1 3	Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом МФУ від 29.12.2000 № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua .	Ці методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку спрямовані на узагальнення у регістрах бухгалтерського обліку методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	Застосовано при проведенні обліку доходів підприємства
1 4	План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань” № 291 від 30.11.99 р//. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua	Наведений перелік рахунків, які необхідні для реєстрації бухгалтерської інформації про діяльність господарського суб'єкту	Використовується для складання робочого плану з обліку доходів підприємства
1 5	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, наказ МФУ № 291 від 30.11.99 р. [Електронний	Ця інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису	Розглядаються загальні положення даної інструкції

ресурс]. –Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua .	інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств
--	---

Додаток Г

Огляд спеціальної літератури з питань обліку та аудиту доходів від операційної діяльності підприємств

№ п/п	Назва джерела спеціальної літератури, ким і коли видано	Короткий зміст	Використано в роботі
1	2	3	4
1	Булонська В.І., Сподарик О.М. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Булонська, О.М. Сподарик. –Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – вип. 18.6. – С. 117-123.	В статті розглянуто стратегію управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин	Використано при розкритті питання управління доходами підприємства
2	Гуріна Н. В. Організаційні аспекти аналізу витрат і доходів підприємств [Електронний ресурс] / Н. В. Гуріна // Облік і фінанси . - 2013. -	В статті розглянуто організаційні аспекти аналізу витрат і доходів підприємств	Використано при розкритті питання аналізу

	№ 3. - С. 92-98.		доходів від операційної діяльності підприємства
3	Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навчальний посібник /І.М. Дмитренко.-К.:Кондор-Видавництво,2013.-398с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти аудиту на підприємстві	Використано при розкритті питання аудиту доходів від операційної діяльності підприємства
4	Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. / І.В. Жолнер; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Нац. ун-т харч. технологій. – К.: Центр учб. л-ри, 2012. – 364 с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві міжнародними та національними стандартами	Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства
5	Ллюхіна Н.П. Шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах / Н.П. Ллюхіна. // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2014. -, випуск 2 (53). – С.61-64	В статті розглянуто шляхи вдосконалення обліку доходів та витрат на торговельних підприємствах	Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства

1	2	3	4
6	<p>Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України: зб. наук. праць. –К.: Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Доступний з http://www.nbuv.gov.ua/portal/</p>	<p>В статті розглянуто взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку</p>	<p>Використано для розкриття сутності та оцінки доходів підприємства</p>
7	<p>Коришко Н.С. Облік формування доходів операційної діяльності підприємства в умовах глобалізації економіки України / Н.С. Коришко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 119.</p>	<p>В статті розглянуто облік формування доходів операційної діяльності підприємства в умовах глобалізації економіки України</p>	<p>Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства</p>
8	<p>Коршикова О.А. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового колексу / О.А. Коршикова О.А. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/</p>	<p>В статті розглянуто забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового колексу</p>	<p>Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства</p>
9	<p>Нелідіна Ю. С., Ягмур Е. А. Проблема погодження підходів Національних стандартів та Міжнародних стандартів фінансової звітності у питанні визнання доходу підприємства [Електронний</p>	<p>В статті розглянуто проблеми погодження підходів Національних стандартів та Міжнародних стандартів фінансової звітності у питанні визнання доходу</p>	<p>Використано для розкриття визнання доходів підприємства</p>

	ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1doc.htm .	підприємства	
10	Ніколаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії "дохід підприємства" / В.П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК: наук.-виробн. журнал. – 2012. – № 3. – С. 90-92.	В статті розглянуто економічну сутність і зміст категорії "дохід підприємства"	Використано для розкриття сутності доходів

1	2	3	4
1	Петренко С.М. Аудит: теорія і практика застосування міжнарод-них стандартів: навчальний посібник /С.М. Петренко, І.М. Пальцун.-[2-е вид].-Львів: Магнолія 2006,2013.-520с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти застосування міжнародних стандартів аудиту на підприємстві	Використано при розкритті питання аудиту доходів від операційної діяльності підприємства
2	Плиса В. Й. Бухгалтерський облік: підручник / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. - Л.: Вид-во ННБК "АТБ", 2013. - 419 с.	У підручнику висвітлю-ються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяль-ності підприємства
3	Подолянчук О. А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації: збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки) / За ред. В. А. Рудьєва. – Мелітополь: Люкс, 2010. – №3(11). – 530 с.	В статті розглянуто проблемні аспекти сутності та класифікації доходів підприємства	Використано для розкриття сутності та класифікації доходів
4	Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: пробле-ми теорії та практики:[монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257с.	У монографії досліджено комплекс теоретичних та практичних проблем обліку доходів, витрат і фінансо-вих результатів	Використано для ведення обліку доходів на підприємстві
5	Ручинський О. С. Організація обліку доходів та аналіз платос-проможності підприємства [Елек-тронний ресурс] / О. С. Ручинсь-кий, С. О. Клименко // Економічні	В статті розглянуто питання організації обліку доходів та аналізу платоспроможності підприємства	Використано при розкритті питання обліку та аналізу доходів від операційної діяльності

	науки. Сер.: Облік і фінанси . - 2013. - Вип. 10(4). - С. 212-217.		підприємства
1 6	Сметанко О.В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навчальний посібник /О.В. Сметанко, І.С. Шарапова, В.О.Гор-бачьов, Н.В. Бурдюг, Г.С. Кова-ленко, О.С. Сорокіна; [за ред.. О.В. Сметанко].-К.:ЦУЛ, 2013.-456 с.	У навчальному посібнику розкриваються моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті	Використано для організації і методички аналізу та аудиту доходів підприємства
1 7	Типологія первинних документів в межах бухгалтерського обліку / К.О. Дударева // Вісник ЖДТУ /Економічні науки. – 2012. – № 2 (56). – Ч. 1. – С. 71.	В статті розглянуто типологію первинних документів в межах бухгалтерського обліку	Використано при розкритті питання первинного обліку доходів підприємства

1	2	3	4
8	Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко; М-во освіти і науки молоді та спорту України. – К.: Алерта, 2011. – 973 с	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства
9	Тринька Л.Я. Економічний аналіз: навчально-методичний посібник /Л.Я. Тринька, О.В. Липчанська. - К.:Алерта, 2013. – 568 с.	У навчально-методичному посібнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти аналізу	Використано для організації і методики аналізу доходів
20	Фінансовий облік: підручник /Л.В. Нападовська, А.В. Алексеєва, О.А. Бакурова [та ін.]; за заг. ред. Л.В. Нападовської. - К.:КНТЕУ,2013.-700с.	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства
21	Фірко Н.Б., Канак Й.В. Облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності / Н. Б. Фірко, Й. В. Канак // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси . - 2013. - Вип. 10(4). - С. 341-348.	В статті розглянуто облік доходів та результатів основної діяльності за центрами відповідальності	Використано при розкритті питання обліку доходів від операційної діяльності підприємства
22	Чорнявська Т.М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності [Електронний ресурс] / Т. М. Чорнявська // Облік і фінанси . - 2012. - № 1. - С. 82-85.	В статті розглянуто облікову політику підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності	Використано при розкритті питання облікової політики з обліку доходів від операційної діяльності підприємства
23	Швабій К.І. Дохід як об'єкт оподаткування / К.І. Швабій //	В статті розглянуто дохід як об'єкт	Використано при розкритті

	Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. – Сер.: Економіка, право. –2013. – № 4 (47). – С. 105-112.	оподаткування	питання оподаткування доходів від операційної діяльності підприємства
3 4	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. – 2012. – № 7. – С. 221-225.	В статті викладено сутність доходів та доходності в системі управління підприємством	Використано для розкриття сутності доходів

Додаток Д

Пояснювальна записка

Далі проведемо аналіз фінансового стану підприємства ТОВ «БІГФО», який зводиться до розрахунку декількох груп показників, а саме: показників оцінки майнового стану, ділової активності, ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості.

Показники якісного стану основних засобів ТОВ «БІГФО» за 2015-2017рр. наведено в табл.1.

Таблиця 1

Динаміка показників якісного стану ТОВ «БІГФО» за 2015-2017рр.

Показники	2015 рік	2016 рік	2017 рік	Відхилення	
				2017 / 2016	2017/2016
		16		/	

1	4	рік 5	6	2015 9	10
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,533	0,5 33	0,599	0,06 6	0,066
Коефіцієнт оновлення основних засобів	1,877	1,8 78	1,670	- 0,207	-0,208
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,040	0,0 25	0,000	- 0,040	-0,025

Показники оцінки якісного стану підприємства в 2017 році зазнали змін. Коефіцієнт зносу основних засобів, що характеризує частину зношених основних засобів у загальній їх вартості збільшився з 0,533 в 2015 році до 0,599 в 2017 році, що говорить про збільшення зношених основних засобів

Коефіцієнт оновлення основних засобів навпаки зменшився проти 2015-2017рр., що є негативним показником. Коефіцієнт придатності основних засобів склав в 2017 році 0,000, що менше на 0,040 проти 2015 року

Продовження дод. Д

та на 0,025 проти 2016 року. Підприємству треба оновити частину основних засобів або закупити більш досконале обладнання.

Таким чином, враховуючи результати, отримані в процесі дослідження, маємо незадовільний якісний стан підприємства, де простежується зменшення

основних показників у динаміці, що є результатом випередження темпів зносу основних засобів з темпами їх оновлення .

Аналіз показників платоспроможності і фінансової стійкості ТОВ «БІГФО» за 2015-2017рр. проведемо в табл.2

Таблиця 2

Динаміка показників платоспроможності і фінансової стійкості
ТОВ «БІГФО» за 2015-2017рр.

Показники	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення	
				2016/2014	2016/2015
1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт абсолютної платоспроможності	2,549	2,87	3,124	0,575	0,137
Коефіцієнт швидкої платоспроможності	2,725	3,197	3,284	0,559	0,087
Коефіцієнт поточної платоспроможності	3,458	3,791	3,941	0,483	0,150
Коефіцієнт автономії	0,760	0,775	0,779	0,019	0,004
Коефіцієнт фінансової залежності	1,316	1,290	1,284	-0,032	-0,006
Коефіцієнт фінансово-го ризику	0,778	0,809	0,836	0,058	0,027
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,316	0,290	0,284	-0,032	-0,006

Таким чином, у 2017 році порівняно з 2015 рр. у ТОВ «БІГФО» спостерігається збільшення коефіцієнтів платоспроможності. Коефіцієнт абсолютної платоспроможності збільшився в 2017 році на 0,575 проти 2015 року і на 0,137 проти 2016 року, що вказує на збільшення спроможності підприємства розраховуватися за своїми зобов'язаннями перед контрагентами. Коефіцієнт

швидкої (проміжної) платоспроможності в 2017

Продовження дод. Д

році складає 3,284, що показує фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел, так як нормативне значення цього коефіцієнта 0,5-1. Коефіцієнт поточної (загальної) платоспроможності (покриття) в 2015 році склав 3,941, що на 0,483 більше проти 2016 року і на 0,150 проти 2017 року. Граничне значення коефіцієнта покриття – 1.

Коефіцієнт автономії (коефіцієнт концентрації власного капіталу) – визначає частку коштів, інвестованих в діяльність підприємства його власниками та показує ступінь незалежності фінансового стану підприємства від позичених коштів. Коефіцієнт автономії розраховується як відношення власного капіталу до загального капіталу (валюта балансу). На ТОВ «БІГФО» коефіцієнт автономії в 2017 році збільшився порівняно з 2015 роком на 0,019, а порівняно з 2016 роком він не змінився і склав 0,003. Збільшення значення цього коефіцієнту свідчить про зменшення фінансових труднощів в майбутньому та збільшення власних резервів для погашення фінансових обов'язків підприємства. Виходячи з практичного досвіду, значення коефіцієнту автономії більше 0,5 свідчить про достатньо стійке фінансове становище підприємства, оскільки підприємство може здійснювати платежі передусім за рахунок власних коштів.

Коефіцієнт фінансової залежності показує наскільки активи підприємства фінансуються за рахунок позичкових коштів та розраховується як відношення загального капіталу (валюта балансу) до власного капіталу або як відношення позичкових коштів до загального капіталу. Коефіцієнт фінансової залежності в 2017 році зменшився порівняно з 2015 роком на 0,032 а порівняно з 2016 роком на 0,006 і склав 1,284. Надто велика частка позичкових коштів знижує платоспроможність підприємства, підриває його фінансову стійкість та, власне, знижує довіру до нього з боку партнерів і зменшує ймовірність отримання

кредитів. Коефіцієнт фінансової залежності є оберненим до коефіцієнта автономії.

Закінчення дод. Д

Коефіцієнт фінансового ризику показує рівень залежності підприємства від позичкових коштів та розраховується як відношення позичкового капіталу до власного капіталу. Коефіцієнт фінансового ризику ТОВ «БІГФО» в 2017 році зріс порівняно з 2015 роком на 0,058, але порівняно з 2016 роком на 0,027 і склав 0,836. Чим більше значення коефіцієнту фінансового ризику перевищує 1, тим більша залежність підприємства від позичкових коштів.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу характеризує яка частка джерел власних коштів знаходиться в мобільній формі та розраховується як відношення різниці між сумою всіх джерел власних коштів та вартістю необоротних активів до суми всіх джерел власних коштів та довгострокових кредитів і позичок. Коефіцієнт маневреності власного капіталу в ТОВ «БІГФО» в 2017 році зменшився порівняно з 2015 та 2016 роками на 0,032 та 0,006 відповідно та склав 0,284. Теоретично достатнє його значення згідно з визначеними нормативами 0,25-0,9.

На основі аналізу показників фінансової стійкості ТОВ «БІГФО» можна зробити висновок про те, що всі коефіцієнти знаходились в межах норми протягом аналізованого періоду, що свідчить про достатню забезпеченість підприємства власним капіталом та фінансову залежність від зовнішніх джерел фінансування.

Додаток Ж

**Оперограма облікового процесу формування доходів на
ТОВ «БІГФО»**

№	Зміст	Виконавці			
		Директор	Головний бухгалтер	Працівники бухгалтерії	Бухгалтери з обліку доходів (витрат)
1	Формування загально-господарської інформації, яка є основою виникнення доходів		<input type="radio"/>		
2	Оформлення первинної документації з обліку доходів				<input type="radio"/>
3	Складання накопичувальної відомості доходів за місяць				<input type="radio"/>
4	Записи в обліковій реєстрі			<input type="radio"/>	
5	Занесення даних в Головну книгу			<input type="radio"/>	
6	Складання фінансової звітності		<input type="radio"/>		
7	Заповнення статистичної звітності			<input type="radio"/>	
8	Взаємозвірка даних синтетичного та	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>		

	аналітичного обліку з даними звітних форм			
9	Затвердження форм звітності		<input type="radio"/>	
10	Подання форм звітності до державних органів та архів		<input type="radio"/>	

Додаток 3

Типова кореспонденція рахунків з обліку доходів на ТОВ «БІГФО»

№ з /п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
		ет	ит
1	Отримано матеріали та запчастини від постачальників для виконання послуг з ремонту та технічного обслуговування (згідно з накладними постачальників)	201, 207	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ за наявності належним чином оформленої та зареєстрованої ПН у ЄРПН	641/ ПДВ	631
3	Перераховано постачальникам за придбані матеріали відповідно до виписки банку	631	311
4	Видано та витрачено матеріали і запчастини при наданні послуг з ремонту та технічному обслуговуванні автомобілів	23	201, 207
5	Нараховано заробітну плату робітникам, які безпосередньо задіяні у виконанні послуг з ремонту та технічного обслуговування автомобілів замовників	23	661
6	Нараховано ЄСВ на заробітну плату	23	651
7	Нараховано знос ОЗ та МНМА, які безпосередньо задіяні у процесі надання послуг	23	131, 132
8	Відображено загальновиробничі витрати	91	201, 661, 651, 13
9	Віднесено загальновиробничі витрати на прямі витрати	23	91
10	Відображено адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати	92, 93, 94	661, 651, 13, 201
11	Відображено надання послуг з ремонту та технічного обслуговування	301, 361	703
12	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	703	641/ ПДВ
13	Віднесено на фінрезультат дохід	703	791
14	Відображено собівартість реалізованих послуг	903	23

4				
5	1	Віднесено на фінрезультат собівартість реалізованих послуг	791	903
6	1	Віднесено на фінрезультат адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати	791	92, 93, 94
7	1	Отримано на поточний рахунок кошти від замовників	311	361

Додаток К

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

Критерій	Фінансовий	Управлінський
1	2	3
1. Головні користувачі інформації	Менеджери і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів
2. Обмеження	Загальноприйняті принципи (стандарт) і нормативні акти	Ніяких
3. Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні, в тому числі якісні
4. Об'єкт аналізу і обліку	Господарська одиниця в цілому	Структурні підрозділи (центри відповідальності) або окремі сторони діяльності
5. Націленість	Оцінка минулого	Прогноз на майбутнє
6. Відкритість даних	Більшість даних доступна усім	Комерційна таємниця
7. Ступінь надійності	Інформація носить оперативний характер і піддається перевірці	Інформація носить ймовірносний і суб'єктивний характер, а іноді містить комерційну таємницю
8. Групування затрат	По елементам затрат	По статтям калькуляції
9. Періодичність складання звітів	Регулярно річна або квартальна звітність	Змінний інтервал (оперативна інформація)
10. Обов'язковість ведення	Обов'язково	Не обов'язково

Додаток Л

**Моделі основних економічних показників для проведення аналізу
взаємозв'язку «затрати-обсяг-прибуток»**

Назва показника	Математична модель
Маржинальний дохід	$CM=K*cm$
	$CM=BP-3m$
	$CM=K(ц-3m)$
	$CM=П+ОП$
	$CM=П$
	$cm=ц-3m$
Коефіцієнт маржинального доходу	$kcm=CM/BP$
	$kcm=cm/ц$
Точка беззбитковості	$ТБнат=П/cm$
	$ТБгрн=П/kcm$
	$ТБгрн=3M+П$
	$ТБгрн=П/(1-3M/BP)$
Обсяг виробництва (реалізації)	$K=(П+ОП)/cm$
Дохід від реалізації	$BP=(П+ОП)/kcm$
	$ОП=BP-3M-П$
	$ОП=CM-П$
	$ОП=ц*K-3m*K-П$
Операційний прибуток	$ОП=BP-(3M-П)$
	$ОП=BP*kcm-П$
	$ОП=CM-П$

Де CM- маржинальний дохід загальний, грн.;

cm – маржинальний дохід на одиницю продукції, грн;

kcm – коефіцієнт маржинального доходу;

BP – дохід (виручка) від реалізації, грн;

ц – ціна за одиницю продукції, грн;

K – обсяг реалізації, одиниць продукції;

П – постійні витрати всього, грн;

3M – змінні витрати всього, грн;

3m – змінні витрати на одиницю продукції, грн;

ТБгрн – точка беззбитковості у грошовому вираженні, грн;

ТБ нат – точка беззбитковості в натуральних одиницях;

ОП- операційний прибуток, грн.

Додаток М

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого
підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства

Дата (рік, місяць, число)

з

а

Підприємство Товариство з обмеженою ЄДРП
відповідальністю "БІГФО" ОУ

з

а

Територія Організаційно-правова
форма господарювання

КОАТ

УУ

з

а

Товариство з обмеженою КОПФ
відповідальністю Г

Г

технічне обслуговування з
 Вид економічної та ремонт автотранспортних а
 діяльності засобів КВЕД
 Середня кількість
 працівників, осіб 2
 Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим
 знаком
 Адреса, телефон 04128, м Київ, вул. Академіка 09913987
 Туполева, буд 17Б, кв69, 40

Ф

орм

а №

Код

1801006

1. Баланс
на 31

1-м за ДКУД

грудня 2014р.

Актив	Код	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	1010	-	-
первісна вартість	1011	-	16,1
знос	1012	(-)	(16,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1	-	-

	090		
	1		
Усього за розділом I	095	-	-
II. Оборотні активи			
	1		
Запаси:	100	-	121,2
	1		
у тому числі готова продукція	103	-	121,2
	1		
Поточні біологічні активи	110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	125	-	276,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	135	-	-

Продовження дод. М

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	125	-	276,5
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	135	-	-
у тому числі з податку на прибуток	136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	155	-	-
Поточні фінансові інвестиції	160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	165	-	58,5
Витрати майбутніх періодів	170	-	-
Інші оборотні активи	190	-	-

Усього за розділом II	195	1	-	456,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	200	1		
Баланс	300	1	-	456,2
Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду	
1	2	3	4	
I. Власний капітал				
Зареєстрований (пайовий) капітал	400	1	-	1,0
Додатковий капітал	410	1	-	-
Резервний капітал	415	1	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	420	1	-	189,1
Неоплачений капітал	425	1	(-)	(,0)
Усього за розділом I	495	1	-	189,1
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	595	1		
III. Поточні зобов'язання				
Короткострокові кредити банків	600	1	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими		1	-	-

зобов'язаннями	610		
товари, роботи, послуги	615	-	129,7
розрахунками з бюджетом	620	-	18,5
у тому числі з податку на прибуток	621	-	-
розрахунками зі страхування	625	-	0,8
розрахунками з оплати праці	630	-	3,0
Доходи майбутніх періодів	665	-	-
Інші поточні зобов'язання	690	-	115,1
Усього за розділом III	695	-	267,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	700		
Баланс	900	-	456,2

Продовження дод. М

**2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2014**

Ф

орм

а №

2-м

К

од

за

ДК

18010

УД

07

Стаття	К од рядка	За звітний період	За аналогічни й період попередньо го року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2 000	839,6	-
Інші операційні доходи	2 120	-	-
Інші доходи	2 240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2 280	839,6	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2 050	441,8	()
Інші операційні витрати	2 180	(167,2)	()
Інші витрати	2 270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2 285	() 609,0	()
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2 290	230,6	-

Податок на прибуток	2	(-)
	300	41,5))
Чистий прибуток (збиток)	2			
(2290 - 2300)	350	189,1		-

Керівник

(підпис)

Головний
бухгалтер

(підпис)

Доданок Н

Додаток 1
до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
25 "Фінансовий звіт
суб'єкта малого
підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Дата (рік, місяць, число)

з

а

Підприємство Товариство з обмеженою відповідальністю "БІГФО" ЄДРП

ОУ

з

Т

а

територія

КОАТ

ія

м.Київ Святошинський район

УУ

Організація

з

ійно-правова

а

форма

Товариство з

обмеженою

КОПФ

господарювання

відповідальністю

Г

технічне обслуговування

з

Вид

економічної та ремонт автотранспортних

а

діяльності

засобів

КВЕД

Середня кількість

працівників, осіб

2

Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком

Адреса, телефон

04128, м Київ, вул. Академіка

099139874

са, телефон

Туполева, буд 17Б, кв69,

0

Ф

форм

К

а №

од за

1801006

1. Баланс
на 31 грудня
2015р.

1-м

ДКУД

Актив	К	На	На кінець
-------	---	----	-----------

	од рядка	початок звітнього року	звітнього періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1 005	-	-
Основні засоби:	1 010	-	-
первісна вартість	1 011	16,1	16,1
знос	1 012	(16,1)	(16,1)
Довгострокові біологічні активи	1 020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1 030	-	-
Інші необоротні активи	1 090	-	-
Усього за розділом I	1 095	-	-
II. Оборотні активи			
Запаси:	1 100		
у тому числі готова продукція	1 103	121,2	165,9
Поточні біологічні активи	1 110	-	-

Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1 125	276,5	337,6
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом у тому числі з податку на прибуток	1 135 136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1 155	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1 160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1 165	58,5	107,8
Витрати майбутніх періодів	1 170	-	-
Інші оборотні активи	1 190	-	15,9
Усього за розділом II	1 195	456,2	627,2
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1 200		
Баланс	1 300	456,2	627,2
Пасив	К од рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1 400	1,0	1,0
Додатковий капітал	1	-	-

	410		
	1		
Резервний капітал	415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1 420	189,1	312,4
	1	((1,0
Неоплачений капітал	425	1,0))
Усього за розділом I	1 495	189,1	312,4
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1 595		
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1 600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1 610	-	-
товари, роботи, послуги	1 615	129,7	212,0
розрахунками з бюджетом	1 620	18,5	16,7
у тому числі з податку на прибуток	1 621	-	-
розрахунками зі страхування	1 625	0,8	0,9
розрахунками з оплати праці	1 630	3,0	3,2
Доходи майбутніх періодів	1 665	-	-
Інші поточні	1	115,1	82,0

зобов'язання	690		
Усього за розділом	1		
III	695	267,1	314,8
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1		
	700		
Баланс	1	456,2	627,2

Продовження дод. Н

2. Звіт про фінансові результати за Рік 2015

Ф

орм

а №

2-м

К

од

за

ДК

180100

УД

7

Стаття	Ко д рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт,	20 00	554,3	839,6

послуг)			
Інші операційні доходи	21 20	-	-
Інші доходи	22 40	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	22 80	554,3	839,6
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	20 50	343,4	(441,8)
Інші операційні витрати	21 80	(60 ,5)	(167,2)
Інші витрати	22 70	(-)	(-)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	22 85	(40 3,9)	609,0)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	22 90	150,4	230,6
Податок на прибуток	23 00	(27 ,1)	(41,5)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	23 50	123,3	189,1

Керівник

(
підпис)Головни
й бухгалтер_____
(
підпис)

Додаток П

до Положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого
підприємства"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємства

		к
		ОДИ
	Дата	
	(рік, місяць, число)	2 017
Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю "БІГФО"	4 0252
Територія	м.Київ	8 0386
	Святошинський район	за 0000
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	КОАТУУ 0
Вид економічної діяльності	технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів	за 40
		2 4 5.20
Середня кількість працівників, осіб		4
Одиниця виміру: тис. грн з		

одним десятковим знаком

Адреса, телефон:

04128, м Київ, вул.Академіка
Туполева,буд17Б,кв69, 0991398740

1

Бала

Форма

НС

№ 1-м

Код за ДКУД

на 31 грудня

2016 р.

Актив	Код рядка	Начало звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-
Основні засоби:	10	-	-
первісна вартість	1011	6,1	16,1
знос	1012	(16,1)	(16,1)
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	-	-
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	-	-
у тому числі готова продукція	1103	65,9	146,1
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	37,6	212,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	-	1,7
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	-	-
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-

Гроші та їх еквіваленти	11 65	1 07,8	131,3
-------------------------	----------	-----------	-------

Витрати майбутніх періодів	11 70	-	-
Інші оборотні активи	11 90	1 5,9	20,9
Усього за розділом II	11 95	6 27,2	512,3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	12 00	-	-
Баланс	13 00	6 27,2	512,3
П асив	Ко д рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	14 00	1 ,0	1,0
Додатковий капітал	14 10	-	-
Резервний капітал	14 15	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	14 20	3 12,4	450,0
Неоплачений капітал	14 25	(1)	(1,0)
Усього за розділом I	14 95	3 12,4	450,0
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	15 95	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	16 00	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	16 10	-	-
товари, роботи, послуги	16 15	2 12,0	28,1
розрахунками з бюджетом	16 20	1 6,7	18,5
у тому числі з податку на прибуток	16 21	-	-
розрахунками зі страхування	16 25	0 ,9	0,8
розрахунками з оплати праці	16 30	3 ,2	3,1
Доходи майбутніх періодів	16 65	-	-

Інші поточні зобов'язання	16 90	8 2,0	11,8
Усього за розділом III	16 95	3 14,8	62,3
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	17 00	-	-
Баланс	19 00	6 27,2	512,3

2. Звіт про фінансові результати за 2016

р.

Стаття	К од ряд ка	3 звітн ий пері од	За аналогічн ий період поперед- нього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	548,3	554,3
Інші операційні доходи	120	-	-
Інші доходи	240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	280	548,3	554,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(284,6)	(343,4)
Інші операційні витрати	180	(82,5)	(60,5)
Інші витрати	270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	285	(367,1)	(403,9)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	290	181,3	150,4
Податок на прибуток	300	(43,7)	(27,1)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	350	137,6	123,3

Керівник

(підпис)

Кравченко О.В.

(ініціали,
прізвище)

Головний бухгалтер

Кравченко О.В.

Додаток Р
ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

		коди	
Дата (рік, місяць, число)		2018	
Підприємств	Товариство з обмеженою відповідальністю	4025	
о "БІГФО"		2833	
Територія	м.Київ Святошинський район	8038	
Організаційно-правова форма	Товариство з обмеженою відповідальністю	600000	
господарювання		240	
Вид економічної діяльності	технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів	45.20	
Середня кількість працівників, осіб	5		
Одиниця виміру: тис. грн з одним десятковим знаком			
Адреса, телефон:	04128, м Київ, вул.Академіка Туполева,буд17Б,кв69, 0991398740		

1.
Баланс
на 31 грудня
2017 р.

1-м Форма № Код за ДКУД

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	005	-	46,2
Основні засоби:	010	-	-
первісна вартість	011	16,1	16,1
знос	012	(16,1)	(16,1)
Довгострокові біологічні активи	020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції	030	-	-

Інші необоротні активи	090	1	-	-
Усього за розділом I	095	1	-	46,2
II. Оборотні активи				
Запаси:	100	1		
у тому числі готова продукція	103	1	146,1	19,7,2
Поточні біологічні активи	110	1	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	125	1	212,3	25,4,7
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	135	1	1,7	22,6
у тому числі з податку на прибуток	136	1	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	155	1	-	-
Поточні фінансові інвестиції	160	1	-	-
Гроші та їх еквіваленти	165	1	131,3	14,7,6
Витрати майбутніх періодів	170	1	-	-
Інші оборотні активи	190	1	20,9	10,5,4
Усього за розділом II	195	1	512,3	72,7,5
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття				
	200	1	-	-
Баланс	300	1	512,3	77,3,7

Па сив	К од рядка	На початок звітнього року	
1	2	3	
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	400	1,0	1,0
Додатковий капітал	410	-	-
Резервний капітал	415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	420	450,0	71
Неоплачений капітал	425	(1,0)	(1,0)
Усього за розділом I	495	450,0	71
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	610	-	-
товари, роботи, послуги	615	28,1	3,7
розрахунками з бюджетом	620	18,5	7,4
у тому числі з податку на прибуток	621	-	-
розрахунками зі страхування	625	0,8	2,1
розрахунками з оплати праці	630	3,1	7,6
Доходи майбутніх періодів	665	-	-
Інші поточні зобов'язання	690	11,8	40,1
Усього за розділом III	695	62,3	60,9
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	700	-	-
Баланс	900	512,3	77
			3,7

2. Звіт про фінансові результати за 2017 р.

Форма № 2-м

Код за ДКУД

Стаття	Код рядка	Звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1 018,1	548,3
Інші операційні доходи	2120	-	-
Інші доходи	2240	-	-
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	280	1 018,1	548,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(488,3)	(284,6)
Інші операційні витрати	2180	(267,1)	(82,5)
Інші витрати	2270	-	-
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	285	(755,3)	(367,1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	262,8	181,3
Податок на прибуток	2300	-	(43,7)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	350	262,8	137,6

Керівник

(підпис)

Кравченко О.В.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

Кравченко О.В.

