

Київський національний торговельно-економічний університет  
Кафедра обліку та оподаткування

## **ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на тему:

### **ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ**

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

Субот Ольги  
Анатоліївни

Науковий керівник  
доктор екон. наук, доцент

Фоміна Олена  
Володимирівна

Гарант освітньої програми  
доктор екон. наук, професор

Бенько Микола  
Миколайович

Київ 2018

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	7
1.1. Економічна сутність, визнання та класифікація доходів операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі	7
1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження	16
1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»	22
Висновки до розділу 1	30
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ	32
2.1. Фінансовий облік доходів операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі	32
2.2. Узагальнення інформації про доходи операційної діяльності у звітності	40
2.3. Управлінський облік доходів операційної діяльності	44
2.4. Організація обліку доходів операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем та технологій	47
Висновки до розділу 2	53
РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»	55
3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу доходів операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі	55
3.2. Розробка та апробація методики аналізу доходів операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»	69
3.3. Розробка та апробація методики контролю доходів операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»	81
Висновки до розділу 3	96
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	103
ДОДАТКИ	112

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Управління доходами відіграє важливу роль у забезпеченні стабільного зростання прибутковості суб'єктів господарювання, забезпечуючи вирішення стратегічних і тактичних завдань фінансової політики. Від того, наскільки ефективними будуть управлінські рішення, пов'язані з мінімізацією окремих видів затрат, та максимізацію доходів, залежить, чи підприємство отримуватиме прибутки чи збитки.

Частка торгівлі у формуванні ВВП України у 2013 р. частка створеного в торгівлі ВВП склала 50 169 млн грн, або 14 % від загального ВВП країни, у 2016 р. 52 567 млн грн, або 15 %, а у 2017 р. 54 894 млн грн, що у відсотках складає 14,7 % і свідчить про зниження показника, що характерно і для інших галузей економіки України [1] (дод. А).

Значне місце у системі управління доходами займає як облік, так і аналіз. Через системні інформаційні взаємозв'язки обліку та аналізу створюється і реалізується можливість знизити рівень невизначеності інформації для прийняття управлінських рішень, отже, знижуються ризики управлінської системи у цілому. Саме тому обліку і аналізу, як сервісним функціям в системі управління підприємствами оптової торгівлі, приділяється все більша увага з боку власників і керівництва в умовах ринкової економіки.

Актуальність питання обліку доходів підтверджує посилений інтерес науковців до даної проблематики. Окремі питання бухгалтерського обліку доходів знайшли відображення у працях вітчизняних науковців таких, як В.В. Собко, Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, В.А. Дерій, Н.П. Тарнавська, В.М. Костюченко, М.І. Небава, О.В. Фоміна. А також, зарубіжних: Х. Андерсен, А. Бабо, П.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, І.А. Бланк, Р. Брейлі, Ван Бреда, К. Друрі, Б. Нидлз, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, А.Д. Шеремет та інші.



Аналіз наукового доробку вчених підтверджує, що питання обліку та аналізу доходів операційної діяльності підприємств оптової торгівлі в динамічних умовах господарювання не втрачають своєї актуальності й потребують подальшого дослідження.

Актуальність, практичне та теоретичне значення дослідження проблем обліку, аналізу та оподаткування доходів від операційної діяльності підприємств оптової торгівлі обумовили вибір теми та напрямок дослідження.

**Наукова гіпотеза** полягає у припущенні, що розробка методичних підходів і рекомендацій щодо удосконалення обліку, аналізу та контролю доходів від операційної діяльності сприятиме більш ефективному опрацюванню підприємствами оптової торгівлі.

**Метою випускної кваліфікаційної роботи** є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.

Для досягнення поставленої мети необхідно **вирішити наступні завдання:**

- уточнити економічну сутність, порядок визнання та класифікацію доходів від операційної діяльності підприємств оптової торгівлі;
- провести економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження;  
визначити передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»;
- розкрити методичні засади побудови синтетичного та аналітичного обліку доходів;
- провести удосконалення організації обліку доходів з використанням сучасних інформаційних технологій;

- удосконалити методику управлінського обліку доходів операційної діяльності підприємств оптової торгівлі;
- розглянути систему економічних показників, прийоми та методи аналізу доходів підприємства;
- розглянути методику аналізу та контролю доходів від операційної діяльності.

**Об'єктом дослідження** є процес обліку доходів операційної діяльності.

**Предметом дослідження** є теоретико-методичні та практичні положення обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств оптової торгівлі.

**Методи дослідження.** Теоретико-методологічну основу дослідження становить сукупність загальнонаукових та спеціалізованих принципів, положень і методів наукового пізнання, використання яких обґрунтовано завданнями дослідження.

З метою вирішення поставлених у випускній кваліфікаційній роботі завдань в процесі дослідження використовувалися такі методи: - аналізу та синтезу – під час з'ясування економічної сутності операцій з доходами операційної діяльності, а також теоретичного осмислення принципів і проблем їх обліку; системний підхід та логічне моделювання – під час виявлення чинників, що зумовлюють специфіку обліку досліджуваних операцій, формулювання вимог щодо визначення нових об'єктів обліку; методи групування та порівняння – під час розробки класифікації операцій з обліку доходів операційної діяльності, опрацювання нормативно-правового забезпечення здійснення та відображення в обліку досліджуваних операцій; метод наукового абстрагування – для дослідження й узагальнення окремих компонентів господарських операцій з доходів операційної діяльності; метод проектування – для розробки рекомендацій щодо вдосконалення механізму обліку досліджуваних операцій та структури облікових регістрів у процесі

застосування інформаційних систем; метод візуалізації – для наочного відображення результатів дослідження тощо.

**Інформаційною базою** дослідження є нормативні акти України, які регулюють діяльність суб'єктів господарювання й відображення їхніх доходів в обліку та звітності; вітчизняні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, стандарти бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах (у т. ч. міжнародні стандарти фінансової звітності); результати теоретичних і практичних розробок вітчизняних та зарубіжних авторів з питань обліку операцій з реалізації товарів; довідкові й інформаційні видання; матеріали науково-практичних конференцій і семінарів; дані Інтернет-ресурсів.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в удосконаленні методики управлінського обліку доходів операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі з урахуванням вимог національних положень (стандартів) і інших нормативних документів, дані пропозиції по їх вдосконаленню.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що основні положення випускної кваліфікаційної роботи апробовані та впроваджені на досліджуваному підприємстві в системі управлінського обліку доходів від операційної ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ».

**Апробація.** Окремі результати випускної кваліфікаційної роботи опубліковано в науковому збірнику КНТЕУ.

**Структура і обсяг роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.



# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

### 1.1 Економічна сутність, визнання та класифікація доходів від операційної діяльності підприємства

Торговельна діяльність є важливою складовою економіки України, яка на сучасному етапі розвитку перебуває у динамічному трансформаційному процесі. Функціонування торговельних підприємств в умовах ринкових відносин спрямоване на отримання комерційної вигоди, а результатом для суб'єктів господарювання є отримання доходів і прибутку.

В Економічній енциклопедії поняття «дохід» розглядають у двох аспектах. За першим - дохід характеризують як різницю між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції. Автори вважають, що дохід підприємства неідентичний прибутку на суму заробітної плати працівників. Він складається, на їхню думку, із суми прибутку та заробітної плати працівників. За другим аспектом, поняття «дохід» визначається як «гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)» [3, с. 363].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» поняття «дохід» трактують таким чином: «Дохід, - ходу, гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізичною особою внаслідок якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)» [4, с. 324].

Отже, категорію «дохід» можна розглядати як загальний дохід від підприємницької діяльності або ж як різницю між виручкою від реалізації продукції і наданих послуг та витрат.

Визначення сутності поняття «дохід» різними науковцями в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Визначення сутності поняття «дохід» різними науковцями**

Автор 1	Сутність поняття 2
В.В.Сопко [10]	Дохід - як валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства
Ф.Ф.Бутинець [11]	Дохід - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків (учасників))
М.С. Пушкар [12]	Дохід - як економічна категорія означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких по факторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента
В.А. Дерій [13]	Доходом слід вважати економічну категорію, що означає одержання підприємством певних активів (грошей, матеріальних ресурсів) чи зменшення сум зобов'язань, які спонукають до збільшення сум власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників)
Л.В.Нападowska [14]	Дохід (кінцева цінність), створений підприємством, визначається тим, скільки покупці готові заплатити за товари, які пропонує підприємство
Н.П. Тарнавська [15]	Дохід як гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу
Г. Вознюк [16, ст. 363]	Дохід – це різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції
А. Загородній [16, ст. 363]	Дохід – це гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)
Г.І. Башнянин [17, ст.149]	Дохід – це виручка від реалізації продукції за вирахуванням матеріальних і прирівняних до них витрат
В.С. Іфтемичук [17, ст.149]	Дохід - потік грошових та інших надходжень за одиницю часу
Т.О. Примак [18, ст. 104]	Дохід – це виторг підприємства від реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість та акцизного збору
Н.М. Шмиголь [19]	Дохід трактує як 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.
В.І. Блонська [20]	Називає доходом підприємства надходження, що одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у



1	2
Т.Г. Камінська [21]	господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
М.С. АбІротіна [22]	Доходами організації визначаються збільшення економічних вигод 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.
В.П. Ніколаєва [23]	Дохід підприємства являє собою один із видів фінансового результату його господарської діяльності за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також коштів з позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків.

Аналіз визначень поняття «дохід» різними вченими, дозволяє стверджувати, що у широкому розумінні «дохід» означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку.

Господарським Кодексом України дохід визначається як основна мета діяльності підприємств, причому він прирівнюється до прибутку, що на нашу думку, є помилкою, оскільки, виходячи з економічної сутності понять дохід і прибуток, вони мають принципово відмінне значення. Статтею 142 Господарського Кодексу регламентується порядок створення, розподілу та використання доходу суб'єктів господарювання [5].

Цивільним Кодексом України регламентується порядок визначення доходу при укладанні договорів цивільно-правового характеру. Серед них доходи при укладанні втраченого внаслідок каліцтва або іншого ушкодження здоров'я фізичної особи, яка працювала за трудовим договором та особи-підприємця [6].

Податковим Кодексом України регламентується визначення доходів для суб'єктів господарювання, у третьому розділі цього Кодексу «Податок на прибуток підприємств» чітко визначається порядок визначення доходів та їх склад, доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування,

ставки податку тощо. В 135 статті визначено доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування це доходи від операційної діяльності та інші доходи. Також у статті 135 зазначено, що - дохід від операційної діяльності включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) [7].

Нормативним актом, який регламентує порядок визначення та відображення доходів суб'єктами господарювання в бухгалтерському обліку є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [8]. Основні положення даного стандарту запозичено з міжнародної практики ведення бухгалтерського обліку та спрямоване на стандартизацію обліку.

Відповідно до П(с)БО 15 «Дохід» доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників.

Доходами не визнаються:

суми податків на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або на погашення позики, якщо це передбачено відповідними угодами;
- надходження, що належать іншим особам.

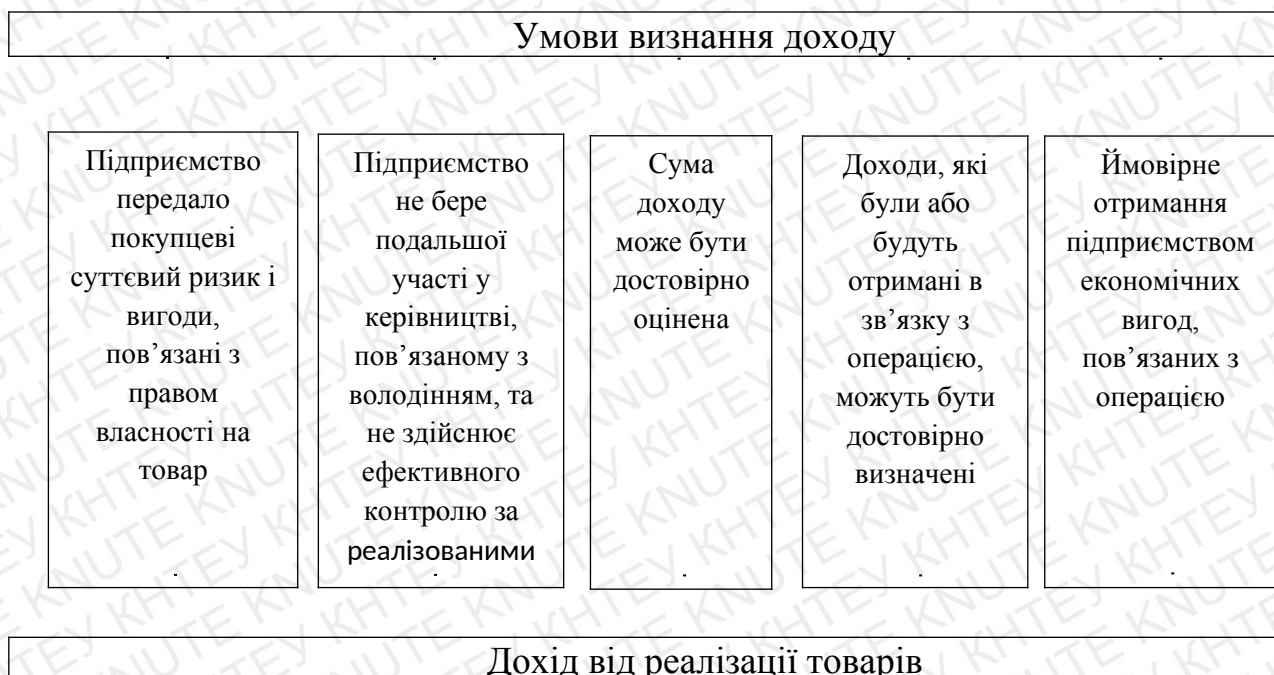
Також, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (далі МСБО18) регламентує порядок відображення доходів, та визначає їх як - валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає

в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [9].

Згідно з П(с)БО 15 «Дохід» доходи підприємства класифікуються за певними ознаками. Так, із метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті [24].

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності наступних умов (рис. 1.1).



*Рис. 1.1. Умови визнання доходу від реалізації (складено за [24 ])*



Для цілей бухгалтерського обліку доходи від операційної діяльності підприємств поділяються за умовами їх визнання у фінансовій звітності:

- доходи звітного періоду (доходи, що підлягали отриманню та отримані у звітному періоді);
- доходи, що підлягали отриманню, але не отримані у звітному періоді;
- доходи майбутніх періодів (доходи, що будуть отримані, але не отримані у звітному періоді).

За характером оподаткування доходи поділяються:

на дохід, що підлягає оподаткуванню;

дохід, що не підлягає оподаткуванню.

За рівнем управління доходи від операційної діяльності поділяють на:

- дохід, що формується за результатами з окремої операції;
- дохід, що формується окремими центрами відповідальності («центрами доходів», «центрами прибутку») підприємства;
- доходи, що формуються підприємству в цілому [27].

За рівнем цінового ризику формування доходи поділяються на:

- доходи з операційної діяльності, що формуються за умов мінімального цінового ризику;
- доходи з операційної діяльності, що формуються за умов середньо ринкового цінового ризику;
- доходи з операційної діяльності, що формуються за умов високого цінового ризику [28].

Зазначена класифікація доходів від операційної діяльності дозволяє ефективно управляти ціноутворенням та передбачати управлінські ризики діяльності підприємств оптової торгівлі.

Узагальнена класифікація доходів від операційної діяльності підприємств оптової торгівлі наведена в табл. 1.2.

*Таблиця 1.2*

## Класифікація видів доходів від операційної діяльності підприємств

<b>Класифікаційна ознака</b>	<b>Вид доходів за класифікаційною ознакою</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
1. Вид операційної діяльності підприємства	– доходи від основної діяльності підприємства – доходи від інших видів операційної діяльності підприємства
2. Склад елементів формування доходів підприємства	– валовий дохід від операційної діяльності – чистий дохід від операційної діяльності – доданий дохід від операційної діяльності
3. Економічний зміст операцій формування доходів	– доходи від реалізації – позареалізаційні доходи
4. Умови визначення доходів у фінансовій звітності	– доходи звітного періоду – доходи майбутнього періоду
5. Характер оподаткування окремих видів доходів	– дохід, що підлягає оподаткуванню – дохід, що не підлягає оподаткуванню
6. Рівень достатності доходу підприємства для формування прибутку	– дохід, що є достатнім для формування прибутку з операційної діяльності – дохід, що є недостатнім для формування прибутку з операційної діяльності
7. Рівень управління формуванням доходів*	– дохід, що формується за результатами виготовлення окремої продукції – дохід, що формується окремим центром відповідальності підприємства – дохід, що формується по підприємству в цілому
8. Рівень цінового ризику формування доходів від операційної діяльності*	– доходи від операційної діяльності, що формуються за умов мінімального цінового ризику – доходи від операційної діяльності, що формуються за умов середньо-ринкового цінового ризику – доходи від операційної діяльності, що формуються за умов високого цінового ризику

*Джерело: складено на основі [27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35]*

Відповідно до МСБО 18 "Дохід", доходом визнається валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників капіталу [ 22].

Порівняльна характеристика ПСБО 15 та МСБО 18 "Дохід" наведено в табл. 1.3.

*Таблиця 1.3*

Відмінності між національними і міжнародними стандартами з бухгалтерського обліку щодо обліку доходів підприємства

Критерій	ПСБО [17]	МСБО [22]
1	2	3
Тлумачення поняття «дохід»	Визначення поняття «дохід» не наводиться, проте відповідно до П(С)БО 1: доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	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 капіталу.
Види доходів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);</li> <li>- інші операційні доходи;</li> <li>- фінансові доходи;</li> <li>- інші доходи;</li> <li>- надзвичайні доходи</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- доходи від продажу товарів;</li> <li>- доходи від надання послуг;</li> <li>- відсотки, роялті та дивіденди</li> </ul>
Оцінка доходу	Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість цих активів достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим контрактом	
Умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів та інших активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);</li> <li>- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;</li> <li>- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства;</li> <li>- витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені;</li> <li>- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами).</li> </ul>	
Визнання доходу від надання послуг	<p>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. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- можливості достовірної оцінки доходу;</li> <li>- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;</li> <li>- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;</li> <li>- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення</li> </ul>	



## Продовження табл. 1.3

1	2	3
Відповідність доходів і витрат	Якщо дохід може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.	Доходи та витрати, які пов'язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат.

Основна відмінність між МСБО і П(С)БО полягає у скороченій формі останнього. Тобто під час складання національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті, а саме:

1. П(С)БО 15 "Дохід", на відміну від МСБО 18 "Дохід", не визнає доходом суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції, суми завдатку під заставу або в погашення позики (якщо це передбачено відповідним договором), надходження від первинного розміщення цінних паперів.

2. У національних стандартах оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві істотні ризики та винагороди від володіння певним активом, вимагає детального вивчення обставин операцій для впевненості в передачі ризику.

3. Національні стандарти не задовольняють критерії визнання доходу після доставки клієнту товарів. П(С)БО 15 "Дохід" не регламентує ситуацію отримання готівки від реалізації до того, як здійснюється доставка товару або виконання послуг.

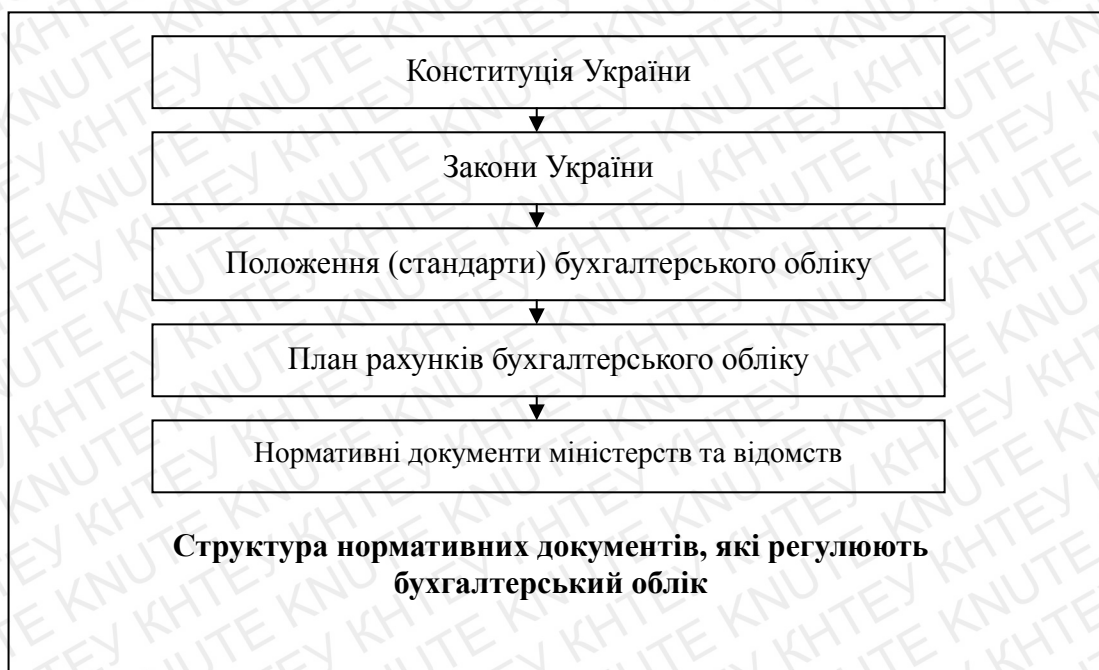
4. Проблема невідповідності П(С)БО 15 "Дохід" до МСБО 18 "Дохід" проявляється у ситуації, коли товари продано з гарантією та ін.

Розуміння економічної сутності доходів сприяє ефективному управлінню формуванням результату операційної діяльності на підприємстві оптової торгівлі.

## 1.2 Характеристика нормативно-правової бази та економічної літератури з теми дослідження

Законодавство України є джерелом правової інформації, до якої відносяться нормативно-правові акти України, що регулюють господарську діяльність. Тому основою здійснення фінансового та управлінського обліку на підприємствах різних організаційно-правових форм власності повинна стати нормативно-правова база.

На сьогодні структура підпорядкованості нормативних документів має наступний вигляд (рис. 1.2.).



*Рис. 1.2. Структура підпорядкованості нормативних документів*

Нормативне регулювання діяльності суб'єктів господарювання здійснюється на основі постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією.

Важливим джерелом нормативної інформації щодо одержання доходів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи, треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Для більш детального вивчення нормативно-правової бази, що регламентує здійснення обліку підприємствами, необхідно розглянути послідовно кожен із блоків, які формують норми регулювання бухгалтерського обліку розрахунків за податком на прибуток.

Конституція України встановлює такі конституційні гарантії: правовий режим власності, правові засади та гарантії, бюджетну систему України, систему оподаткування, податки і збори; засади створення й функціонування фінансового, грошового, кредитного та інвестиційного ринків; статус національної валюти, а також статус іноземної валюти на території України.

Такою необхідно відзначити про важливість використання основних положень Господарського кодексу України під час організації та ведення обліку підприємствами.

Ефективність відтворення на рівні окремих господарських суб'єктів багато в чому обумовлюється чітким правовим регулюванням. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в Україні та поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правових форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Згідно Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. № 996-XIV метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності являється надання



користувачам для прийняття рішень повної, правдивої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових засобів підприємства.

План рахунків бухгалтерського обліку являється переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку. Інструкція про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призначення і порядок ведення бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і фактів фінансово-господарської діяльності підприємств. Вона направлена на забезпечення єдності відображення однорідних по змісту господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зорієнтований в першу чергу на забезпечення складання фінансової звітності та внутрішньої узгодженості.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку є головним нормативно-правовим документом у системі регулювання бухгалтерського обліку. Ці нормативні акти містять стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку та як правило, збігаються з бухгалтерськими принципами. Національні стандарти, які регулюють облікові правила та процедури, що стосуються вимірювання, оцінки та надання облікової інформації щодо реалізації товарів на торговельних підприємствах, ґрунтуються на положеннях МСФЗ та мають не суперечити ним.

Порядок визнання доходів установлено й у ПКУ. Так, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар [24].

Слід зауважити, що на сьогоднішньому етапі в Україні законодавча, методологічна, правова база, ще формується і це відображається на недосконалості та протиріччі деяких прийнятих документів. Більшість

законодавчих актів під час своєї дії обростають великою кількістю доповнень і змін, які інколи заперечують основному документу. Великий потік інформації, що швидко змінюється, заважає професійній роботі, зокрема, в організації бухгалтерського обліку.

Детальний аналіз нормативної бази з бухгалтерського обліку, аналізу та оподаткування доходів від операційної діяльності, наведено в дод. Б.

Огляд економічної літератури і періодичних видань з питань обліку і аналізу доходів та його удосконалення дозволяє відмітити велику кількість публікацій (дод. В).

Економічну сутність поняття "дохід", специфіку його використання в теорії та методології західного й українського обліку, розглянуто в статті Панченкової Ю.В., Зеленської О.Г. "Економічна суть доходів основної діяльності підприємства" [36]. На думку вчених категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці.

Праця Блонської В.І., Сподарик О.М. "Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин" [37] присвячена дослідженню сутності та значення доходу підприємства в сучасних умовах ринку. В статті визначаються необхідні умови формування ефективної стратегії управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин. На думку вчених проблема стратегічного управління доходами підприємств торгівлі ще не достатньо досліджена в сучасній вітчизняній економічній літературі тому розроблення принципів і методів стратегічного управління доходами торговельних підприємств є досить актуальним завданням як для економічної теорії, так і для господарської практики.

В.П. Ніколаєвої досліджуючи економічну сутність і зміст категорії "дохід" аналізує погляди дослідників у визначенні сутності доходу. Вченим визначено, що дохід - це один із видів фінансового результату його господарської діяльності за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових вигод у формі виручки від

реалізації, а також коштів з позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків [38] .

Стаття Голуба Н.М. "Вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів" [39] присвячена критичному аналізу національного та міжнародного стандартів щодо визнання доходів в бухгалтерському обліку та доведено, що деякі методологічні положення національного положення вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Також, в статті виявлено відмінності відображення доходів в бухгалтерському та податковому обліку та визначено шляхи інтеграції бухгалтерського та податкового обліків.

Параскевич Л.В. в статті "Удосконалення обліку доходів та їх відображення у фінансовій звітності" [40] запропоновано удосконалено класифікацію доходів за видами діяльності і побудові рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності». Сформовано єдиний підхід для складання і подання звітності

Кравченко Т.С. досліджені теоретичні значення та сутність аудиту доходів підприємства. Розвинена методологія аудиту доходів підприємства торгівлі. Встановлено, що наразі для підприємств торгівлі характерний високий ризик наявності недостовірної інформації, неефективне використання сучасної практики і наукових робіт, відсутність досконалої методики складання робочих аудиторських документів, які були б закріплені законодавством України [1].

Борисейко Ю.В. у статті «Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту» [41] розглянуті підходи до визначення мети аудиту доходів та на основі їх систематизації та визначена мета аудиторських послуг з перевірки доходів. Вченим запропоновано порядок здійснення та узагальнення результатів аудиторських послуг з перевірки доходів підприємства є предметом подальших досліджень.



Вченими Бровко О.Т. і Деревянко А.В. у статті «Проблеми обліку доходів підприємства та перспективи їх вирішення» [42] окреслені проблеми обліку доходів підприємства, розкритий сучасний стан цього ключового напрямку обліку, з'ясовані перспективи вирішення проблем обліку доходів підприємства. На думку авторів перспективи подальших досліджень проблеми обліку доходів підприємства впродовж багатьох років викликатимуть інтерес у вчених-економістів із урахуванням розмірів і форм власності підприємств, видів економічної діяльності, системи оподаткування, організаційно-правових форм.

Стаття Скрипник Н.В. "Особливості організації управлінського обліку доходів на підприємстві" [44] присвячена розгляду стану організації управлінського обліку доходів. У статті обґрунтовано доцільність та запропоновано основні напрямки його подальшого розвитку на підприємствах України.

В цілому, аналіз законодавчих актів та спеціальної літератури дозволяє зробити висновок, що на сьогоднішній день сучасна спеціальна економічна література розглядає актуальні питання розвитку бухгалтерського обліку в Україні, аналізу та оподаткування господарської діяльності підприємств. При цьому основна увага приділяється удосконаленню методології фінансового обліку відповідно до МСФЗ. Актуальними є дослідження щодо впровадження в практику діяльності підприємств торгівлі управлінського обліку. Недостатня увага в економічній літературі приділяється розгляду питань автоматизації обліку, аналізу та оподаткуванню доходів підприємств саме оптової торгівлі, формуванню інформаційних управлінських систем в умовах трансформації бухгалтерського обліку в Україні.

### 1.3. Передумови організації та методології обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» більше 20 років працює на вітчизняному ринку оптової торгівлі.

Галузі по КВЕД:

- Оптова торгівля;
- Надання послуг та інше.

Розмір статутного капіталу Товариства становить 64 274, 00 гривень.

Згідно до організаційної структури підприємства одним із головних підрозділів ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» є бухгалтерія, яка має розгалужену структуру, яка зображена на рис 1.4.

Майно Товариства складається з основних засобів та оборотних коштів, а також цінностей, вартість яких відображається у самостійному балансі Товариства.

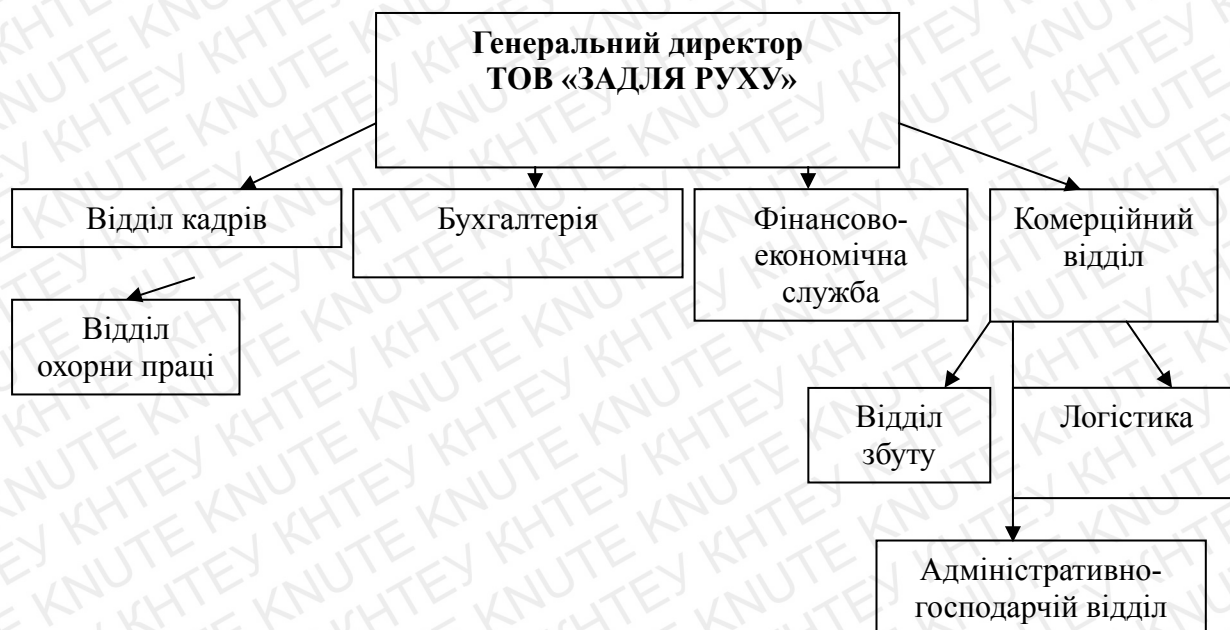


Рис. 1.3. Організаційна структура ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

Товариство є власником:

- майна, переданого йому Засновниками у власність;

- майна, отриманого в результаті діяльності Товариства;
- одержаних доходів;
- іншого майна, набутого на підставах, не заборонених діючим законодавством.

Товариство здійснює володіння, користування та розпорядження майном згідно з цілями своєї діяльності

Ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві здійснюється із застосуванням машинної обробки документів з використанням комп'ютерних програм бухгалтерського обліку таких як: «1С:Торговля 8.0» модифіковану відповідно до виду діяльності за модулем «Автосалон», «Клієнт – Банк».

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку підприємства несе її керівник, який зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити виконання всіма підрозділами, службами та працівниками підприємства, причетними до обліку, вимог головного бухгалтера щодо оформлення та подання до обліку документів.

Слід зазначити, що на підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» має місце застосування комп'ютерних технологій з метою раціоналізації і оптимізації обліку. Так з метою оптимізації облікових процесів бухгалтерією використовуються програми «Ехсел», яка використовується фінансово-екоємною службою при формуванні планів, аналізу їх досягнення та відхилень. Особливо актуальним є використання «Ехсел» при нарахуванні змінної частини (преміального фонду) заробітної плати. Дані про продаж автомобілів виграються з програми 1С і на їх основі розраховуються відсотки від продажу за кожним менеджером.

Функції між працівниками облікової служби розмежовані, що позитивно впливає на продуктивність праці. Бухгалтерська служба ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» здійснює перевірку первинних документів за формою і змістом до внесення їх в реєстри обліку, тобто здійснюється перевірка



наявності у документі обов'язкових реквізитів і змісту господарської операції, перевіряють логічну ув'язку та здійснюють математичну перевірку відповідних показників.

Загальна схема організації документообігу на підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» подано на рис. 1.4.

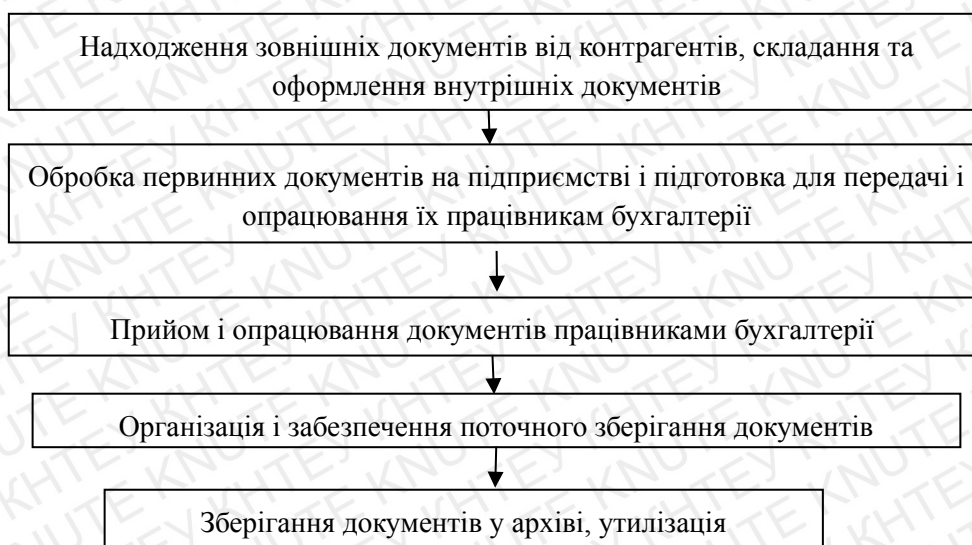


Рис. 1.5. Загальна схема організації документообігу на підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

Документооборот - це рух документів на підприємстві з моменту їхнього отримання від інших підприємств (створення) до моменту завершення їхнього оброблення та передання в архів. Обсяг документообігу визначають відповідно до кількості вхідних, вихідних та внутрішніх документів за певний період [50].

Процес документообороту поділяється на декілька етапів:

- створення або одержання документів від інших підприємств;
- перевірка документів;
- обробка документів;
- передавання документів до місця зберігання (в архів).

Для раціонального руху документів по підприємству розробляють графік документообігу. Графік документообігу розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства відповідним наказом. Цей графік визначає раціональний шлях документації через підрозділи підприємства, сприяє покращенню облікової роботи, підвищенню рівня автоматизації та механізації бух обліку, який представлено в.

Документи, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Основні аспекти облікової політики підприємства відображені в Наказі «Про облікову політику», який передбачає, що бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер, який має заступника (заступників). Їх кількість визначається штатним розписом підприємства .

В наказі, також, зазначено, що права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та затвердженими посадовими інструкціями [48]. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності проводиться інвентаризація майна й фінансових зобов'язань відповідно до Положення № 879 від 02.09.2014 року інвентаризація активів і зобов'язань, під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження і стан та дається оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік), проводиться перед складанням річної фінансової звітності підприємства.

Зміна положень облікової політики на наступний рік відображається в пояснювальній записці до річного звіту підприємства. ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» здійснює оперативний бухгалтерський облік своєї діяльності відповідно до чинного законодавства України.

На ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» організацію економічної, у тому числі аналітичної роботи, покладено заступника директора з економічних питань. Він працює в тісному контакті з усіма відділами, службами підприємства, надає їм методичну допомогу. При здійсненні аналітичної роботи проаналізуємо динаміку активів підприємства та джерел фінансування підприємства. З проведеного аналізу, можна зробити висновок, що рух активів та джерел фінансування протягом аналізованого періоду сприяв розширеному відтворенню підприємства та позитивно впливав на його фінансовий стан, але в 2016 році ситуація дещо погіршилась, так як спостерігається збиток на підприємстві, який виникає у зв'язку зі зменшенням обсягів реалізації, зменшенням цін на реалізовану продукції та високу собівартість продукції, тому керівництвом розробляються заходи щодо стабілізації ситуації та подолання підприємством економічного спаду.

За весь період роботи на українському ринку СП ТОВ «Автомобільний Дім Україна-Мерседес Бенц» зарекомендувало себе як перспективна компанія, що здобула довіру споживачів та має постійний попит.

ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» характеризується з позиції економічно розвинутого господарюючого суб'єкта, яке користується високою репутацією як серед постачальників так і серед покупців; реалізує якісну продукцію; здійснює господарювання за економічно-вигідною схемою з отриманням високих доходів і прибутків.

Внутрішніми факторами на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» надійність, якість, відомість бренду.

Зовнішніми факторами є коливання курсу валюти, політичні та економічні явища в Україні та Європі.

Якість автомобілів Мерседес Бенц відповідає світовим стандартам і має низький рівень браку, але все ж таки рівень запасу збільшується, щоб мати можливість задовольнити скарги клієнтів не втрачаючи оптимального балансу між товарооборотом та товарними запасами. Якість товарів, яка в



свою чергу впливає на ціну товару, є особливим фактором, який в умовах нестабільної економічної ситуації в Україні впливає на уповільнення швидкості їх реалізації в періоди поглиблення кризи, яка супроводжується значним падінням купівельного попиту. Кризові явища і коливання попиту є факторами, які справляють значний, але не дуже помітний вплив. Він не дуже помітний поряд із швидким зростанням сектору ринку, який займає ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ».

Збиток виникає, коли сума витрат перевищує величину доходів, для отримання яких були здійснені витрати. Фінансувати збитки підприємства можна використовуючи такі джерела, як власний капітал, позики та фінансова допомога. В свою чергу, кожне із зазначених джерел передбачає використання конкретних способів мобілізації коштів, які підприємство може одержати за наявності певних умов.

Проаналізувавши фінансові результати підприємства за 2013-2017 роки, можна стверджувати про негативні зміни, які представлені на рис. 1.6.

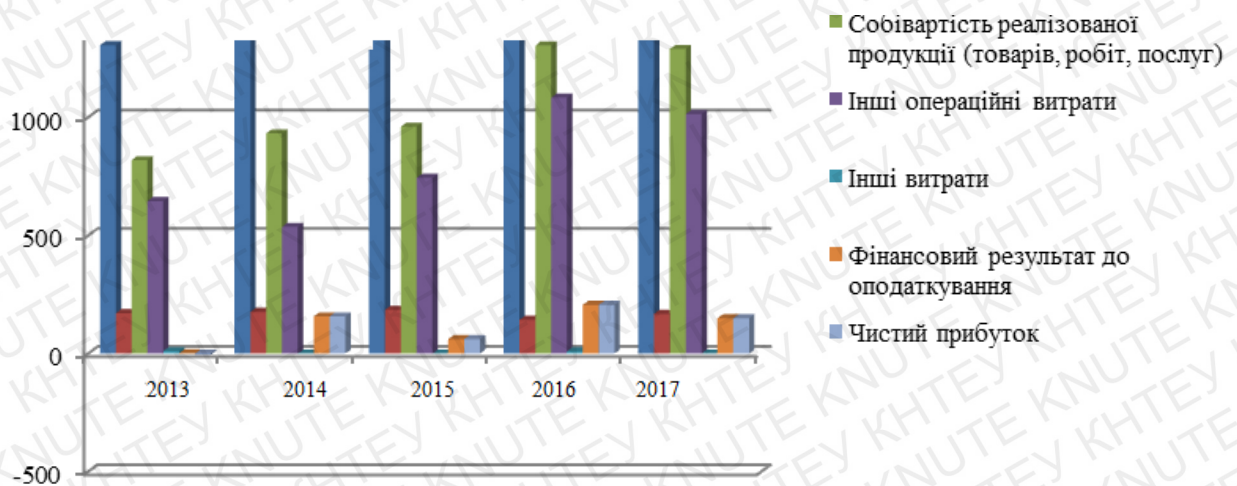


Рис. 1.6. Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» за 2013-2017 рр., тис. грн.

Чиста виручка від реалізації в 2017 році зменшилася порівняно з 2016 роком на 63 100 тисяч гривень (3,08%). Спостерігається збільшення

операційних доходів у 2017 році порівняно з 2016 роком на 25 200 тисяч гривень (14,95%). Разом чисті доходи ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» в 2017 році склали 2 153 500 тисяч гривень, що є менше проти 2015 року 2 191 400 тисяч гривень. В 2016 році чисті доходи переважали на 1,75% аніж 2017 році, що є негативним результатом. За цей час загальні витрати ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» зменшились проти 2016 року на 94 200 тисяч гривень (3,92%).

Це призвело до зменшення фінансовий результатів до оподаткування в 2017 році проти 2016 року на 56 300 тисяч гривень (27,29%). Чистий прибуток ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» в 2017 році склав 150 000 тисяч гривень, що менше на 56 900 тисяч гривень (27,29%) проти 2016 року.

Аналізуючи наведені в додатках дані можемо зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» протягом 2013-2017 років за такими показниками, як прибутковість, рентабельність, ліквідність, провівши оцінку фінансової стійкості та ділової активності підприємства, можна зазначити наступне: підприємство дуже залежне від зовнішніх джерел фінансування, воно не в змозі погасити навіть десятої частини всіх короткострокових боргів. Прибутковість носить нестабільний характер. Загалом по підприємству негативні показники, пов'язані з неефективним управлінням та економічною кризою.

За результатами аналізу пошуку резервів збільшення прибутку протягом звітного року виявляються резерви короткострокової дії. Використання цих резервів можливе з допомогою розробки системи оперативних заходів.

Аналіз діяльності ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» свідчить про можливість виявлення резервів збільшення прибутку за допомогою збільшення обсягу реалізації товарів, зниження витрат на транспортування, оренду приміщень автосалонів, економії і раціонального використання коштів на оплату праці робітників сервісних центрів, запровадження мотиваційної оплати праці, що сприятиме збільшенню прибутку.



## Висновки до розділу I

На підставі проведеного дослідження теоретико-методологічних основ обліку, контролю та аналізу доходів операційної діяльності підприємства можна зробити наступні висновки:

1. Визначили економічний зміст понять «доходи підприємства» - це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власною капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) та «операційна діяльність» - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Критерії визнання доходу збігаються за обома стандартами та передбачають ймовірне надходження економічних вигод. У МСБО 18 та ПСБО 15 зазначено, що не визнаються доходами: суми податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітету.

2. Проаналізовано економіко-правове забезпечення та нормативна база і спеціальна література з обліку, контролю, оподаткування та аналізу доходів від діяльності, яка свідчить про достатньо повне нормативне регулювання питань господарської діяльності підприємств. 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 в торгівлі. Сучасна спеціальна економічна література розглядає актуальні питання реформування бухгалтерського обліку в Україні, аналізу та контролю господарської діяльності підприємств. При цьому основна увага приділяється удосконаленню методології фінансового обліку відповідно Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку.



3. Аналізуючи наведені дані можемо зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» протягом 2013-2017 років за такими показниками, як прибутковість, рентабельність, ліквідність, провівши оцінку фінансової стійкості та ділової активності підприємства, можна зазначити наступне: підприємство дуже залежне від зовнішніх джерел фінансування. Прибутковість носить нестабільний характер. Резервом збільшення прибутку є зниження витрат на реалізацію товарів. Аналізуючи собівартість товарів, знаходимо резерви її зниження, які водночас є і резервами збільшення прибутку. Виявлені резерви зростання прибутку є дуже важливими для підприємства, адже вони забезпечують його розвиток.

## РОЗДІЛ 2

### БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОПТОВОЇ ТОРГІВЛІ

#### 2.1 Фінансовий облік доходів операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі

Основною метою обліку доходів від операційної діяльності підприємства є забезпечення інформацією менеджмент підприємства та узагальнення її у звітності. Для узагальнення інформації про доходи в бухгалтерському обліку використовуються рахунки 7 класу відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [49].

На рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності», крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного періоду за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), за дебетом - щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів) і віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Розглянемо групування доходів операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

*Таблиця 2.1*

Рахунки, призначені для обліку доходів операційної діяльності

№ субр	Назва	Характеристика
70	Доходи від реалізації	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.
701	Дохід від реалізації готової продукції	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів підприємств торгівлі та інших організацій
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій підприємств і організацій, що виконують роботи та надають

## Продовження табл. 2.1

1	2	3
		послуги
704	Вирахування з доходу	Для відображення суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сум наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцями продукції і товарів та інших сум, що підлягають вирахуванню з доходу
705	Перестраховання	Для узагальнення інформації про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховання
71	Інший операційний дохід	Ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
711	Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації іноземної валюти
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)
713	Дохід від операційної оренди активів	Для узагальнення інформації про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
714	Дохід від операційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємств, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства
715	Одержані штрафи, пені, неустойки	Для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержано рішення суду, господарського суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків
716	Відшкодування раніше списаних активів	Для узагальнення інформації про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу після закінчення строку позовної давності
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю
719	Інші доходи від операційної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема, про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв й інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо



## Закінчення табл. 2.1

1	2	3
72	Дохід від участі в капіталі"	Призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі
721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків
722	Дохід від спільної діяльності	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків
723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	Для узагальнення інформації про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування, зокрема, внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків
73	Інші фінансові доходи	Призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі".
731	Дивіденди одержані	Для узагальнення інформації про належні дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними
732	Відсотки одержані	Для узагальнення інформації про відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 "Дивіденди одержані", зокрема, винагороди за здані в фінансову оренду необоротні активи тощо
733	Інші доходи від фінансових операцій	Для узагальнення інформації про інші доходи від фінансової діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 73 "Інші фінансові доходи"
741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації фінансових інвестицій
742	Дохід від відновлення корисності активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації необоротних активів
744	Дохід від неопераційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства
745	Дохід від безоплатно одержаних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій і цільового фінансування капітальних інвестицій.
746	Інші доходи	Узагальнюється інформація про інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунку 74 "Інші доходи"

В табл. 2.2 наведено відображення в бухгалтерському обліку операцій по реалізації товарів вітчизняним покупцям на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ».

Таблиця 2.2

## Кореспонденція рахунків з обліку реалізації товарів

№ пор	Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків за інструкціє. №291		На ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»		
			Дт	Кт	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
Отримання доходу від реалізації товарів при оплаті після відвантаження товарів							
1.	Визнано дохід за реалізовані товари	Довідка бухгалтерії	361	702	361	702	3600
2.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	Накладна	702	641	702	641	600
3.	Отримана на поточний рахунок оплата за відвантажений товар	Прибутковий касовий ордер	311	361	311	361	3600
4.	Списано собівартість реалізованих товарів	Довідка бухгалтерії	902	281	902	281	2450
5.	Списано чистий дохід від реалізації на фінансовий результат	Довідка бухгалтерії	702	791	702	791	3000
6.	Списано собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	Довідка бухгалтерії	791	902	791	902	2450

Така ситуація приводить до викривлення показника «Дохід (виручка) від реалізації (товарів, робіт, послуг)» у «Звіті про сукупні доходи», так як вартість повернених товарів повинна відображатися у рядку «Інші вирахування з доходу», а не зменшувати величину доходу від реалізації в звітному періоді.

Одним з видів торгівлі є товарообмінні (бартерні) операції. Облік таких операцій залежить від того, являються ці товари подібними або неподібними. За П(С)БО 9 «Запаси» при обміні подібними запасами доходи не виникають. Товари, які одержуються в обмін на подібні товари, оприбутковуються за справедливою вартістю переданих товарів. У випадку перевищення балансової вартості товарів, що передаються, над справедливою вартістю, їх балансова вартість уціняється до справедливої [50].

Аналітичний облік доходів організовується за видами діяльності підприємства, при цьому окремо обліковуються доходи і результати від операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності. Такий порядок організації дозволяє одержувати інформацію для складання Звіту про сукупні доходи (ф. № 2) без додаткової обробки облікових даних. Крім цього, дані аналітичного обліку надаються для цілей управління підприємством з метою надання інвесторам, власникам та іншим зацікавленим особам інформації про одержані доходи, а також для оперативного коригування управлінських рішень і дій [50].

У ПКУ не зазначено особливих умов визнання доходу, пов'язаних з наданням послуг. Водночас, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Отже, з метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток умови визнання доходу від реалізації робіт, послуг обмежуються лише фактом передачі покупцеві результатів робіт (послуг), що підтверджено документально.

Облік доходів від експортних операцій і від продажу іноземної валюти в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку експортних операцій та операцій від продажу іноземної валюти на підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

№ пор	Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків за інструкціє. №291		На ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»		
			Дт	Кт	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	На валютний рахунок підприємства зараховано аванс в іноземній валюті: 10 000 дол. x 7,88 = 78800 грн.	Вантажна митна декларація	312	681	312	681	10000 \$  78800 грн



Продовження табл. 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
2.	Відображено продаж валюти 10000 дол. США $\times 8,4 = 84000$ грн.	Касовий ордер	334	312	334	312	<u>10000 \$</u> 84000 грн
3.	Відображено курсову різницю на дату фактичного продажу валюти: $(8,4 - 7,88) \times 10000$ дол. США = 520 грн	Вантажна митна декларація	334	714	334	714	520 грн
4	Списано собівартість реалізовано валюти: 10000 дол. США $\times 8,4 = 84000$ грн.	Розрахунок бухгалтерії	942	334	942	334	<u>10000 \$</u> 84000 грн
5	Відображено дохід від реалізації валюти та зарахування гривні на поточний рахунок підприємства: $7,88$ (курс МВР) $\times 10000$ дол. США = 78800 грн.	Довідка бухгалтерії	311	711	311	711	78800 грн
6	Оплата та списання на витрати суми комісійних банку	Розрахунок бухгалтерії	377 902	311 377	377 902	311 377	20 грн
7	Списано на фінансові результати дохід від реалізації валюти	Розрахунок бухгалтерії	711	791	711	791	78800 грн
8	Списано на фінансові результати дохід від курсових різниць	Розрахунок бухгалтерії	714	791	714	791	520 грн
9	Відвантажено (експортовано) товар іноземному покупцю у рахунок отриманого авансу та відображено дохід від реалізації товарів: $10000 \$ \times 7,87$ (курс НБУ на дату отримання авансу) = 78 700 грн.	Виписка банку	362	702	362	702	<u>10000 \$</u> 78700 грн
10	Здійснено зарахування заборгованостей	Видатковий касовий ордер	681	362	681	362	<u>10000 \$</u> 78700 грн
11	Списано собівартість реалізованих товарів	Розрахунок бухгалтерії	902	281	902	281	72065

При експорті товарів за кордон у підприємства-експортера виникають доходи від реалізації товарів, доходи від реалізації іноземної валюти і дохід від операційної курсової різниці. Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів на підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

№ п/п	Зміст операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків за інструкціє. №291		На ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»		
			Дт	Кт	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Визнано доходи від реалізації інших оборотних активів	Довідка бухгалтерії	377	712	-	-	-
2.	Визнання боржником пені при невиконанні умов договору	Договір	361	715	-	-	-
3.	Відображення суми відшкодування нестачі, якщо виявлено винуватця	Порівняльна відомість	375	716	375	716	280
4.	Списання кредиторської заборгованості, якщо закінчився термін позовної давності	Розрахунок бухгалтерії	631	717	631	717	1023
5.	Визнано дохід в сумі надлишків товарів, виявлених при інвентаризації	Довідка бухгалтерії	28	719	-	-	-
6.	Відображено інші операційні доходи у складі фінансових результатів	Розрахунок бухгалтерії	71	791	71	791	1375

Отже, на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» крім доходів від реалізації іноземної валюти і курсової різниці, є такі інші доходи від операційної діяльності: доходи при відшкодуванні нестачі винуватцем і доходи від списання кредиторської заборгованості, якщо закінчився термін позовної давності. Організація і методика обліку на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» відповідає вимогам чинного законодавства.

Для підприємств оптової торгівлі, зокрема і для ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ», характерним є облік знижок в межах договору купівлі-продажу.

Кореспонденція рахунків з обліку знижок, наданих у момент продажу товарів, які наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Порядок обліку знижок, наданих у момент продажу товарів

№ пор	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	2	3	4	5
1.	Отримано товари від постачальника	281.1	631	4000
2.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у складі вартості отриманих товарів	641	631	800
3.	Оплачено отримані товари	631	311	4800
4.	Передано товари в роздріб	282	281.1	4000
5.	Нараховано торговельну націнку на отримані товари	282	285	1200
6.	Відображено дохід від реалізації товарів (з урахуванням знижки)	301	702	12000
7.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ у складі вартості реалізованих товарів	702	641	2000
8.	Списано суму торговельної націнки, що припадає на реалізовані товари	285	282	3607,2*
9.	Відображено собівартість реалізованих товарів	902	282	9892,8*
10.	Списано на фінансовий результат:			
10.1	- дохід від реалізації товарів	702	791	10000
10.2	- собівартість реалізованих товарів	791	902	9892,8

За результатами бухгалтерський облік доходів операційної діяльності формується повна і достовірна інформація про господарські процеси і результати діяльності підприємства не лише для податкових органів, але і для оперативного керівництва і управління.

Сучасні інформаційна системи і технології дозволяють накопичити, систематизувати й узагальнити облікові дані про доходи та фінансові результати діяльності в автоматичному режимі. Це дозволяє ефективно вирішувати проблеми аналітичного обліку доходів від операційної діяльності, а відповідно і фінансових результатів завдяки широким можливостям у виборі номенклатури аналітичних об'єктів, оперативності отримання даних про операційні доходи та фінансові результати на будь-яку дату. З'являється можливість формувати велику кількість додаткових звітів для отримання достовірної інформації.



## **2.2. Узагальнення інформації про доходи операційної діяльності у звітності**

За підсумками діяльності за період підприємство складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства.

Фінансова звітність покликана задовольняти інформаційні потреби суб'єктів економічних відносин у процесі прийняття економічних рішень. Від того, наскільки реально фінансова звітність відбиває фінансовий стан підприємства на певний момент часу і результати його діяльності за певний період часу залежить правильність рішень, прийнятих її користувачами.

Інформація про доходи операційної діяльності узагальнюється у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) – це звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства.

Метою складання даного фінансового звіту є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про результати діяльності підприємства.

Відповідно до НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність підприємства формується з дотриманням певних принципів, якими слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності [52].

У фінансовій звітності згідно з принципом повного розкриття повинна наводитися інформація про доходи та фінансові результати, здатна впливати на управлінські рішення. Інформація узагальнюється в єдиній грошовій одиниці, що забезпечується завдяки дії принципу єдиного грошового вимірника.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Склад річної фінансової звітності наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Склад і строки подання річної фінансової звітності

Суб'єкти підприємництва	Склад річної фінансової звітності відповідно до П(С)БО	Строк подання до органів:	
		ДФСУ (разом з відповідною декларацією)	статистик и
1	2	3	4
Суб'єкти великого та середнього підприємництва	1) форма № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»; 2) форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; 3) форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)» або форма № 3-н «Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)»; 4) форма № 4 «Звіт про власний капітал»; 5) форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; 6) форма № 6 «Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	«Звичайні» платники податків — не пізніше 1 березня* (9 лютого**) 2017 року. Сільгоспвиробники*** — не пізніше 29 серпня 2017 року	Не пізніше 28 лютого 2017 року
Суб'єкти малого підприємництва (крім суб'єктів мікропідприємства)	1) форма № 1-м «Баланс»; 2) форма № 2-м «Звіт про фінансові результати»	«Звичайні» платники податків — не пізніше 1 березня* (9 лютого**) 2017 року. Сільгоспвиробники*** — не пізніше 29 серпня 2017 року	Не пізніше 28 лютого 2017 року
Суб'єкти мікропідприємства	1) форма № 1-мс «Баланс»; 2) форма № 2-мс «Звіт про фінансові результати»		

Для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в

бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. У цьому полягає сутність принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Методика узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності наведена в табл. 2.7

Таблиця 2.7

**Відображення доходів від операційної діяльності у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)**

Назва рядка	Код рядка	Пояснення щодо заповнення
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	У статті " <b>Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</b> " відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т. ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Організації, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають вартість, за якою реалізовано цінні папери, та суму винагороди за виконання інших операцій, пов'язаних з розміщенням, купівлею і продажем цінних паперів, з урахуванням відповідних вирахувань (п. 3.3 Методрекомендацій № 433): обороти за Дт 701, 702, 703 в кореспонденції з Кт 791 за мінусом оборотів за Дт 791 в кореспонденції з Кт 704
Чисті понесені збитки за страховими виплатами*	2070	У додатковій статті " <b>Чисті понесені збитки за страховими виплатами</b> " страховики відображають різницю між загальною сумою збитків за страховими виплатами та сумою відшкодування, що належить до отримання (отриманою) від перестраховика цих збитків (п. 3.6 Методрекомендацій № 433)



## Продовження табл. 2.7

1	2	3
Інші операційні доходи	2120	<p><b>У статті "Інші операційні доходи"</b> відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• дохід від операційної оренди активів;</li> <li>• дохід від операційних курсових різниць;</li> <li>• відшкодування раніше списаних активів;</li> <li>• дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках;</li> <li>• дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття;</li> <li>• дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо (п. 3.10 Методрекомедацій № 433): оборот за Дт 71 в кореспонденції з Кт 791</li> </ul>
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю*	2121	<p><b>У додатковій статті "Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю"</b> відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю (п. 3.10 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 710 в кореспонденції з Дт 211, 212, 27, 100, 161, 163, 165</p> <p>Підприємства, основною діяльністю яких є <b>торгівля цінними паперами</b>, у статті 2121 відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю (п. 3.10 Методрекомедацій № 433)</p>
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції*	2122	<p><b>У додатковій статті "Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції"</b> відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності (п. 3.10 Методрекомедацій № 433): обороти за Кт 710 в кореспонденції з Дт 23</p>

У III розділі Звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за

вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством.

### **2.3. Управлінський облік доходів від операційної діяльності**

Створення механізму підприємницької діяльності при становленні ринкових відносин потребує іншого підходу до інформаційної системи підприємства, ніж існуючого в умовах централізованого керівництва.

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. Ту частину бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації, називають управлінським обліком [55].

Управлінський облік - це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. Інформація, що надається управлінським обліком, орієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного

управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів.

Тому, управлінський облік є складовою частиною процесу управління; він надає інформацію, важливу для:

- контролювання його поточної діяльності;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень [56].

Сам управлінський облік суттєво відрізняється від традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на складання фінансової (бухгалтерської) звітності [56]. Розглянемо ці відмінності за допомогою порівняльної таблиці (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

### Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку [28 ]

Критерій 1	Фінансовий 2	Управлінський 3
1. Головні користувачі інформації	Менеджери і зовнішні користувачі	Менеджери різних рівнів
2. Обмеження	Загальноприйняті принципи (стандарти) 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



Основною метою управління доходом від операційної діяльності являється забезпечення високих темпів розвитку підприємства і задоволення попиту покупців. У відповідності з цією основною метою перед управлінням доходами стоять наступні завдання.

Основні завдання управлінського обліку доходів від операційної діяльності наведені на рис. 2.1.

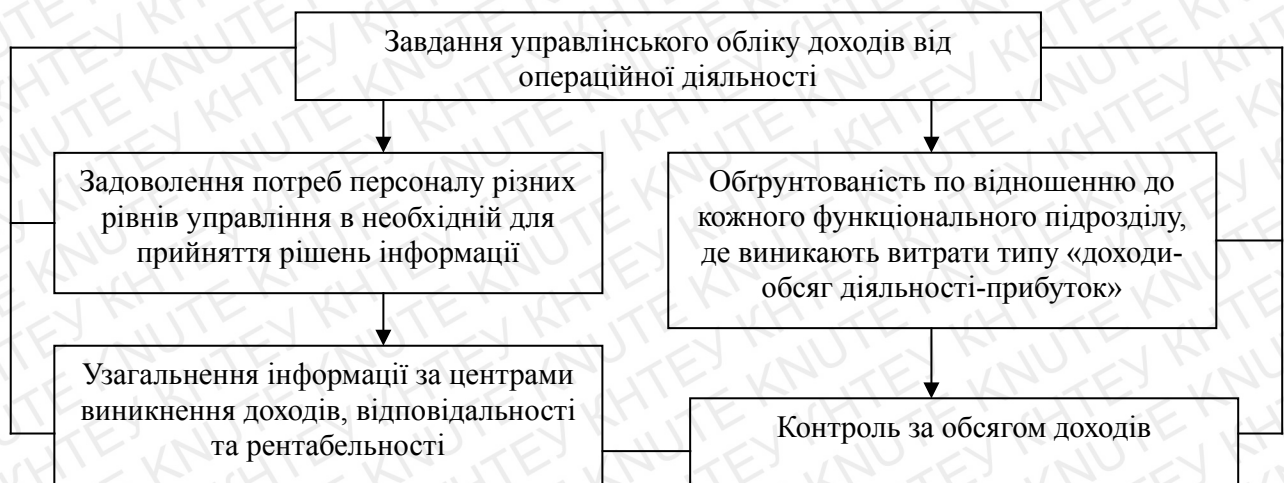


Рис. 2.1. Основні завдання управлінського обліку доходів від операційної діяльності[57]

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.

Основним інструментом управлінського обліку є бюджетування.

Бюджетування є підсистемою загальної системи управління підприємством; бюджетне планування та бюджетний контроль виступають відповідно проєкціями функцій планування та контролю загальної системи управління на площину системи бюджетування. Інформаційним підґрунтям бюджетування є бухгалтерський облік, який, крім того, що надає необхідну інформацію як для бюджетного планування, так і для наступного контролю

та економічного аналізу виконання бюджету, є однією зі складових бюджетного процесу [57].

Зв'язок бюджетування з управлінським обліком наведено на рис. 2.2

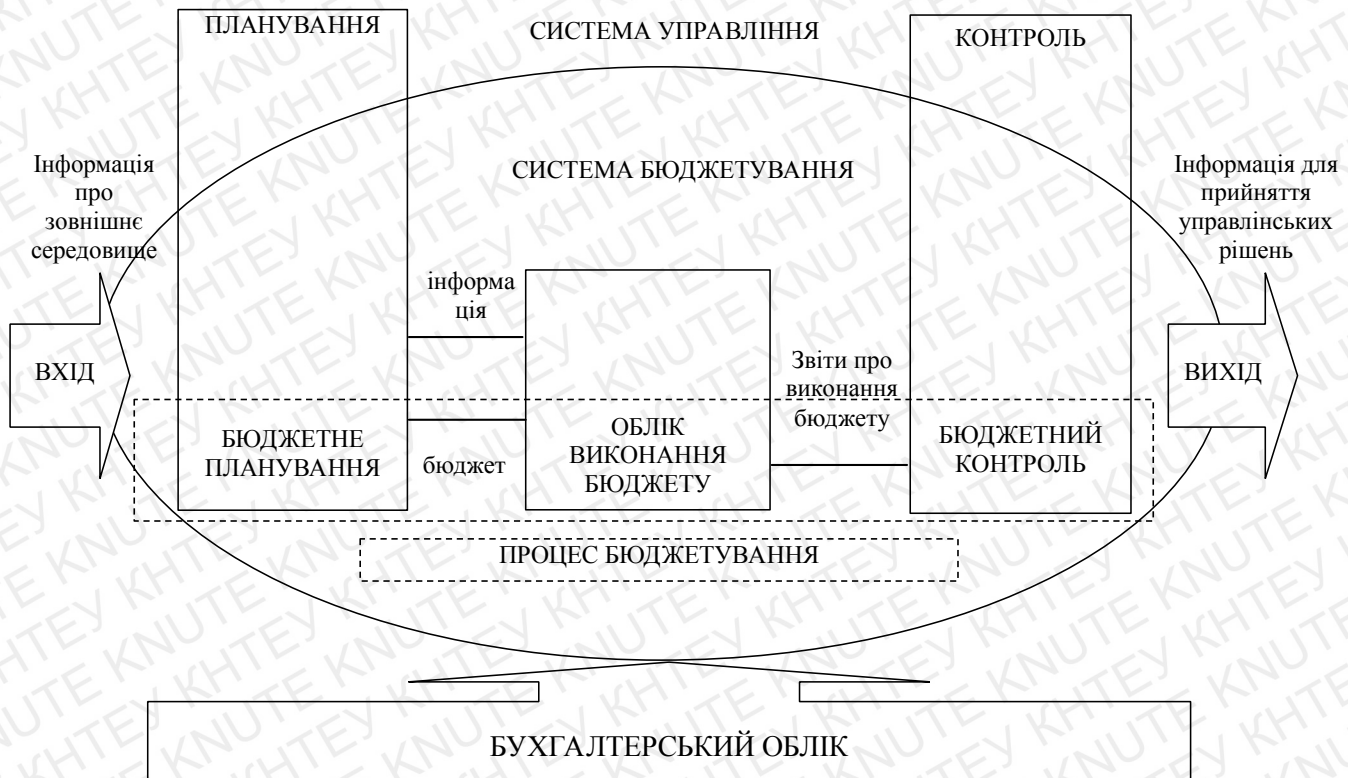


Рис.2.2. Зв'язок бюджетування з управлінським обліком [57]

Ефективне управління доходами від операційної діяльності здійснює суттєвий вплив на результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Збільшення питомої ваги товарів може призвести до збільшення грошових коштів в обороті та уповільнення їх оборотності, втрат споживчих властивостей, зниження якості товарів, і в результаті – вимушеного зниження цін, зниження доходів тощо.

Розмір доходу підприємства визначає широту і глибину проникнення підприємства на споживчий ринок і його конкурентну позицію на цьому ринку, загальні можливості і темпи економічного розвитку підприємства в перспективі.

Організація обліку залежить від багатьох чинників: технологічного процесу на підприємстві; складу та обсягу відомостей, необхідних для управління господарськими процесами; нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік; принципів матеріальної відповідальності; структури бухгалтерського апарату та розподілу обов'язків між працівниками; документообігу; форми ведення бухгалтерського обліку; наукової організації праці. Перераховані чинники доповнюють наступними: галузь, вид діяльності, форма власності, організаційно-правова форма, система оподаткування, особливості ціноутворення, стратегія розвитку, обсяг діяльності, рівень автоматизації, державне регулювання, інформаційне забезпечення, рівень кваліфікації кадрів, тощо. (табл.2.9)

Таблиця 2.9

### Вплив чинників на організацію обліку доходів

<b>Чинник</b> <b>1</b>	<b>Вплив на організацію фінансового обліку доходів, витрат</b> <b>2</b>
Галузь і вид діяльності	Склад доходів і витрат, розподіл обов'язків щодо їх реєстрації у первинних документах, перелік та зміст первинних документів, порядок накопичення доходів і витрат в облікових регістрах, методика розрахунку фінансових результатів, порядок коригування їх розміру на результати інвентаризації, порядок відображення у звітності
Форма власності, організаційно-правова форма	Склад доходів і витрат, методика розрахунку фінансових результатів, структура фінансових результатів, розподіл обов'язків щодо формування фінансових результатів, порядок використання прибутку (покриття збитків), відображення у звітності
Система оподаткування	Види постійних та тимчасових різниць, методика розрахунку фінансових результатів, відстрочених податкових активів та податкових зобов'язань, використання оподаткованого прибутку, порядок відображення доходів, витрат, фінансових результатів у звітності
Особливості ціноутворення	Порядок формування та склад ціни продажу (доходу від реалізації)
Стратегія розвитку	Склад доходів і витрат, методика розрахунку фінансових результатів, структура фінансових результатів, порядок розподілу прибутку та покриття збитків, склад звітності
Обсяг діяльності	Розподіл обов'язків щодо формування фінансових результатів, їх обліку та відображення у звітності



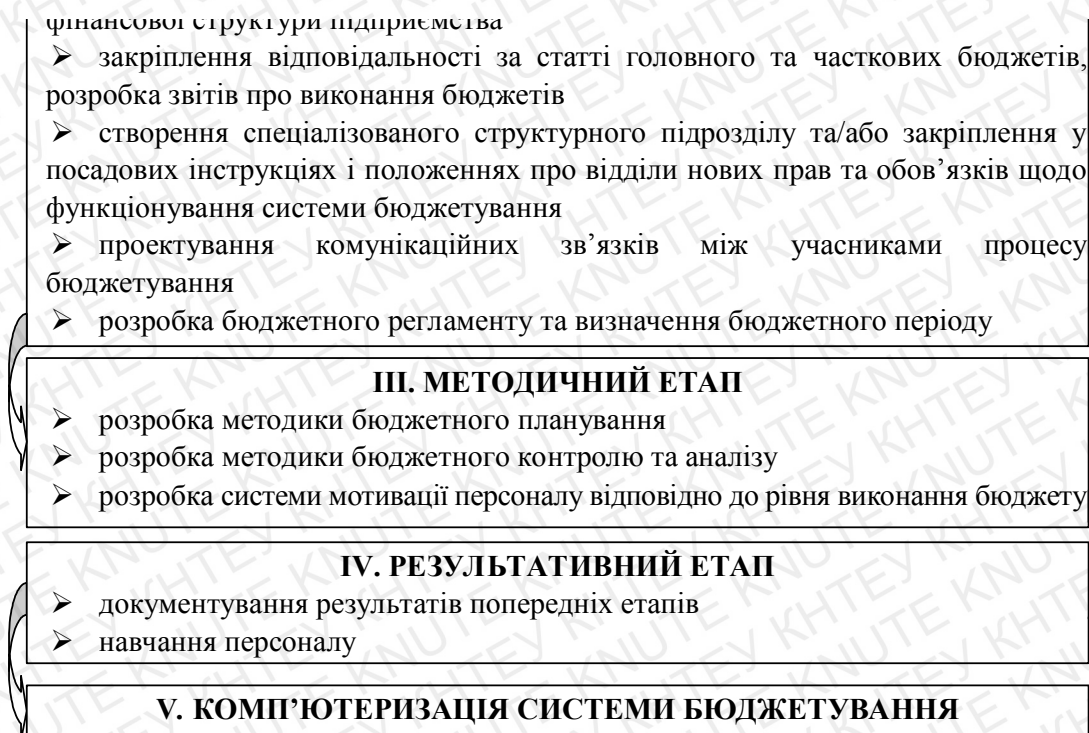
Продовження табл. 2.9

1	2
Рівень автоматизації	Розподіл обов'язків щодо формування фінансових результатів, склад доходів і витрат, методика визначення фінансових результатів, види фінансових результатів
Державне регламентування	Методика формування фінансових результатів, порядок накопичення доходів і витрат в облікових регістрах, відображення у звітності
Інформаційне забезпечення з економіко-правових питань	Порядок розрахунку та відображення в обліку й звітності фінансових результатів, рух інформаційних потоків щодо доходів, витрат та фінансових результатів
Рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів	Розподіл обов'язків щодо визначення фінансових результатів, порядок накопичення інформації про доходи, витрати та фінансові результати, види фінансових результатів
Матеріальне заохочення	Порядок накопичення інформації про доходи, витрати та фінансові результати, види фінансових результатів
Економічна ситуація країни	Склад та порядок формування фінансових результатів, їх коригування на рівень інфляції, методика відображення у звітності, порядок використання прибутку, покриття збитків

Етапи процесу впровадження бюджетування на великих підприємствах (рис. 2.3).

На підготовчому етапі перед навчанням персоналу необхідно провести діагностику діяльності підприємства, яка передбачає комплексний економічний аналіз діяльності з метою визначення основних бізнес-процесів, структурних підрозділів та ефективності їх діяльності, наскільки існуюча методика планування та контролю відповідає потребам управління. Результатом такого аналізу є визначення економічного потенціалу підприємства, його сильних і слабких сторін, оцінка структури та системи внутрішнього контролю. На основі цих даних визначається доцільність впровадження бюджетування, цілі та завдання, розробляється план впровадження системи.

Організаційний етап характеризується визначенням видів бюджетів і відповідальних осіб, за їх складання. Формуються центри фінансової відповідальності та делегуються менеджерам повноваження в межах сум визначених бюджетом, що сприяє децентралізації управління.

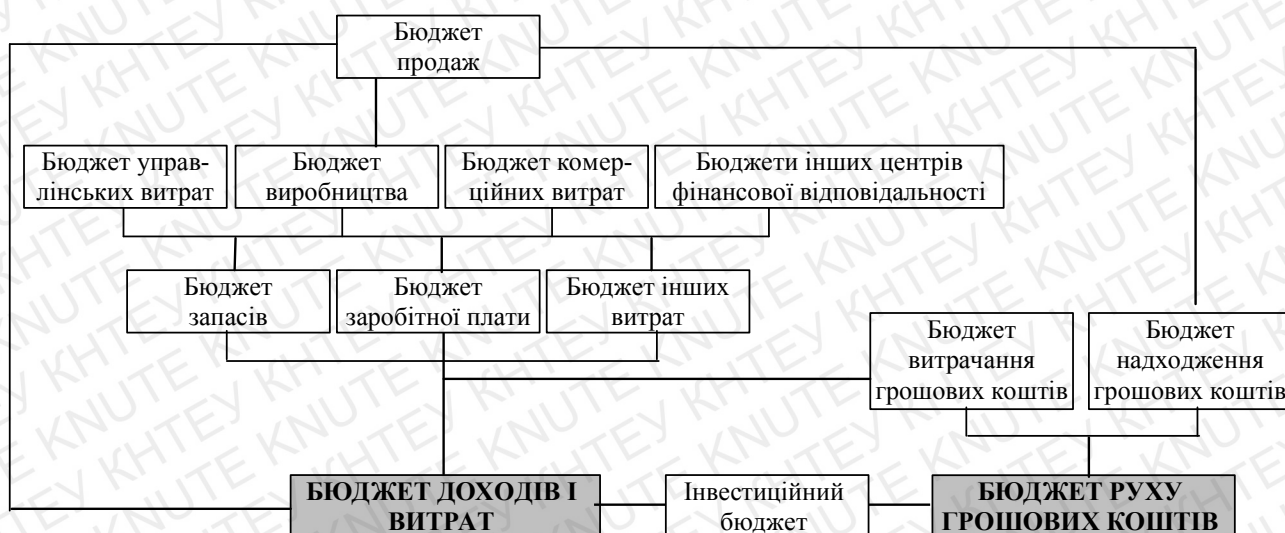


*Рис. 2.3. Модель організації бюджетування ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»*

Даний підхід дає можливість оперативно приймати рішення та підвищує вмотивованість, оскільки передбачається відповідальність за результат. Результатом організаційного етапу має стати модель системи бюджетування.

Методичний етап спрямований на розробку методики бюджетного планування, методики бухгалтерського обліку відхилень, системи мотивації працівників залежно від виконання бюджету та відображення результатів в бухгалтерському обліку.

На основі аналізу літературних джерел та враховуючи практичний досвід, запропоновано наступний порядок формування бюджетів підприємства (рис.2.4).



*Рис. 2.4. Формування бюджетів як основа обліково-аналітичного забезпечення системи бюджетування підприємства*

Забезпечення виконання завдань, що виконуються бухгалтерським обліком залежить від правильної його організації синтетичного та аналітичного обліку, ступеню автоматизації облікових робіт і використання сучасних інформаційних технологій в обліковому процесі.

Сформовані бюджети забезпечать підвищення оперативності та аналітичності бухгалтерського обліку їх виконання в розрізах видів витрат і доходів, центрів фінансової відповідальності та ефективності бюджетного контролю. При необхідності конкретизації певної статті доходу або витрат, використовуються аналітичні рахунки першого, другого і т.д. порядків.

Заключним кроком на методичному етапі бюджетування є розробка системи мотивації працівників залежно від виконання показників бюджету. Стимулювання має здійснюватися на основі певної системи оцінки результатів роботи, критеріями якої можна вважати мінімізацію витрат у порівнянні з бюджетною їх величиною та якість роботи, що проявляється, наприклад, у вчасно зданих звітах бухгалтерією.



## 2.4. Організація обліку доходів операційної діяльності за умов застосування сучасних інформаційних систем та технологій

При автоматизації обліку підприємств слід чітко розрізняти інформаційні комп'ютерні системи, призначені для автоматизації ведення бухгалтерського обліку і системи, які призначені для виконання облікових робіт, пов'язаних з оперативним обліком придбання, зберігання та надання послуг [64].

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку, таких як: “Парус”, “Fin Expert”, “Бест”, “Lady Fin”, “Фінанси без проблем”, “1С: Бухгалтерія” та ін.

Сучасні програмні продукти для автоматизації бухгалтерського обліку доходів надають наступні основні можливості (рис. 2.10).

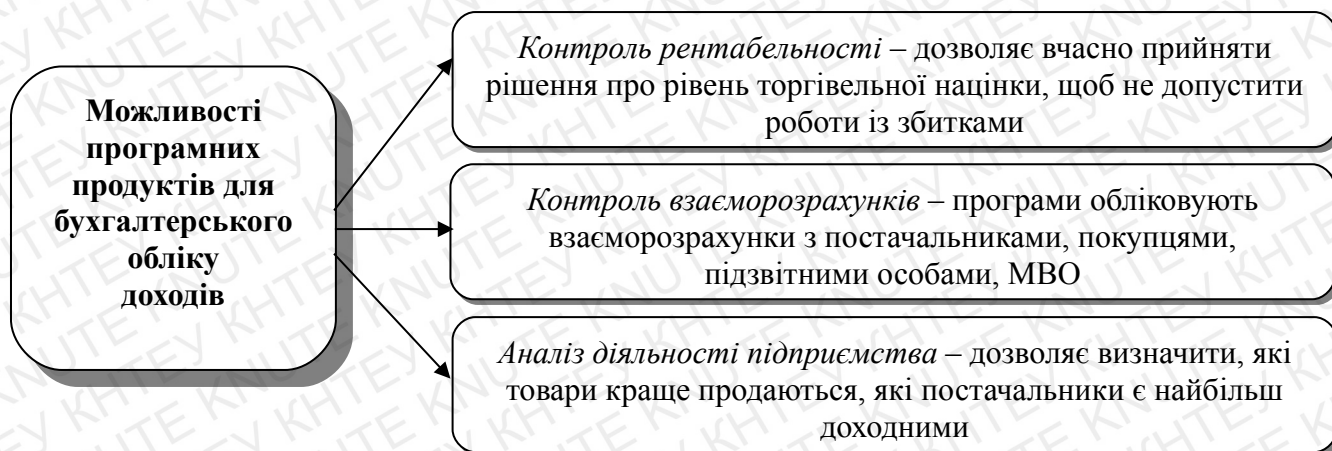


Рис. 2.10. Можливості програмних продуктів для бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності [65]

Сучасні системи автоматизації бухгалтерського обліку включають великий набір типових рішень, що забезпечують основні ділянки обліку, але на кожному підприємстві є свої неповторні особливості обліку, які неможливо заздалегідь передбачити.

На ринку бухгалтерських програм немає програмних продуктів, які були б стандартом для автоматизації обліку. Однак широкі інструментальні можливості деяких систем у взаємодії з високою кваліфікацією спеціалістів з обліку дозволяє розв'язувати найскладніші задачі. Правильний вибір засобів автоматизації та програмного забезпечення дозволяє легко і миттєво адаптувати роботу бухгалтерії до правових норм, які часто змінюються [65].

Для сучасного підприємства оптимальним є використання автоматизованої форми бухгалтерського обліку із застосуванням інформаційних систем, основні з яких можна охарактеризувати за допомогою табл. 2.11.

Таблиця 2.11

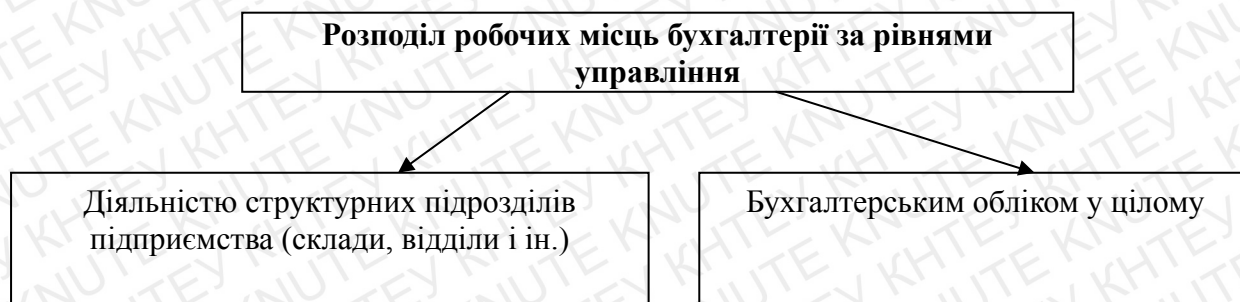
Основні системи автоматизованого бухгалтерського обліку

Назва програмного продукту	Характеристика особливостей програмного продукту
1С:підприємство 8.0. Управління торгівлею	Універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової (регламентованою) звітності. У комплексі вирішує задачі управлінського і оперативного обліку, аналізу і планування; автоматизує торгівлі, фінансові і складські операції; забезпечує сучасний рівень управління підприємством.
ТОРГІНФО	Сучасний програмний продукт, призначений для автоматизації обліку торговельної діяльності. Передбачає створення мережі, яка об'єднує різноманітні технічні пристрої з метою формування єдиної інформаційної бази щодо торговельного процесу підприємства.
Лайтик UA 1.0	Популярна торговельно–складська програма для оптової, дрібнооптової і оптової торгівлі. Облік взаєморозрахунків із клієнтами, постачальниками, складськими залишками. Можливість резервування товару, відстрочки платежу, часткової оплати і т.д.
Мето Trade 4x4 Торгівля і послуги	Програма автоматизації процесу торгівлі будь-якими товарами і послугами.
VVS: Офіс – Склад – Магазин 5.1	Автоматизація обліку в торгівлі і складальному виробництві, складський облік, облік платежів і взаєморозрахунків з постачальниками і покупцями. Це проста, надійна і гнучка програма для автоматизації.

Необхідно відзначити що всі програмні продукти відрізняються функціональними можливостями, а також вартістю та масштабом підприємства, на якому можуть працювати.

До компонентів інформаційного забезпечення реалізації товарів відносять: дані, необхідні для вирішення завдань обліку, методи і засоби подання облікових даних, систему уніфікованих документів, систему і методику створення баз даних, інформаційну взаємодію завдань обліку, засоби формалізації запису даних, організації потоків облікової інформації, інформаційну послідовність виконання завдань обліку [66].

Створення інформаційного забезпечення полягає в пошуках джерел отримання інформації на підставі існуючої системи обліку та збереження економічної інформації, системи документообігу, діючих нормативних документів тощо. Робочі місця бухгалтера в на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» в умовах поділу за функціональними ознаками поділяють на три рівні управління (рис. 2.6).



*Рис. 2.6. Види робочих місць бухгалтерів на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»*

Робочі місця бухгалтера першого рівня призначено для формування і підготовки первинних документів, обробки і використання інформації, що формується на місцях виникнення інформації. Це дає змогу системно і своєчасно оформити усі відхилення від нормальної роботи структурних підрозділів, оперативно втручатися у господарські процеси [67].

Робочі місця бухгалтера другого рівня дають можливість проводити контроль первинної інформації, розв'язувати у діалоговому режимі регламентовані завдання з кожної дільниці обліку.



Робочі місця бухгалтера третього рівня призначено для проведення аналізу роботи структурних підрозділів підприємства у цілому, узагальнення зведених даних, складання оперативної і періодичної звітності, здійснення контролю за використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Розвинута система рівневої побудови робочих місць бухгалтера має не тільки велике значення у функціонуванні системи, але є вихідною для побудови інформаційної послідовності при розв'язанні завдань обліку, контролю і аналізу господарської діяльності [66].

Необхідною умовою ефективного управління підприємством є створення в його межах відповідної підсистеми, яка б займалася задоволенням його інформаційних потреб (рис. 2.7).

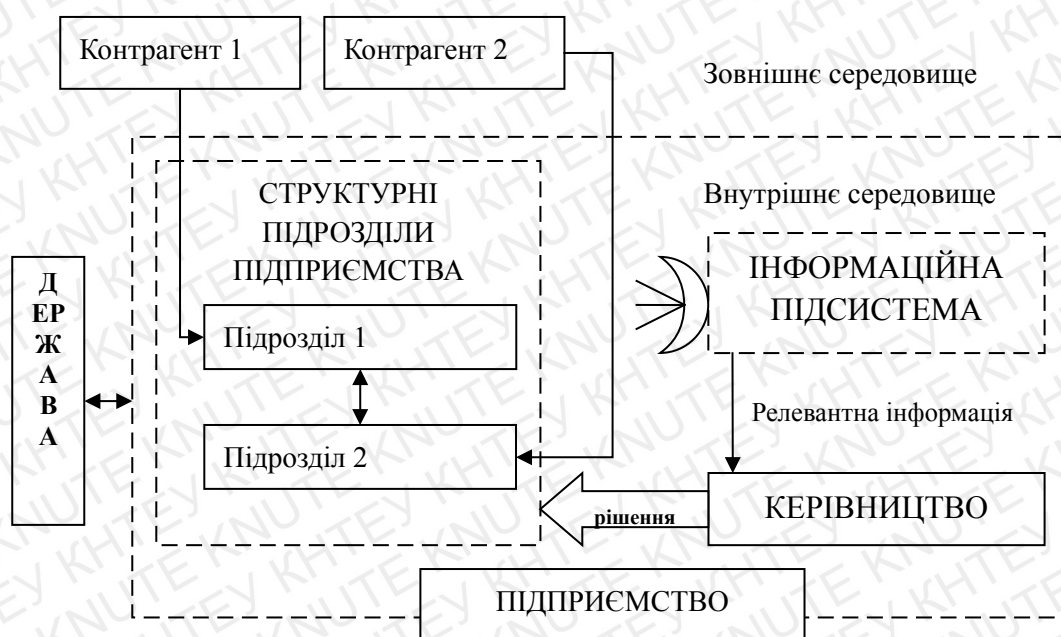


Рис. 2.7. Взаємозв'язок підсистеми обліку в управлінні підприємством

Задачі обліку доходів від операційної діяльності тісно взаємопов'язані з обліком фінансово-розрахункових операцій, товарів (послуг) та їх реалізації та складанням звітності.

Аналітичний облік на цьому рахунку 70 в програмі "1С:Бухгалтерія для України" організований в розрізі субконто "Види діяльності" і "Місця

зберігання". Для обліку собівартості реалізованих послуг застосовуються рахунки класу 9 (903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"). Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться по субконто "Види діяльності". В кінці звітнього періоду ці рахунки закриваються.

Облік доходів від операційної діяльності реєструється за допомогою документів «*Расходная накладная*» та «*Розничная накладная*».

На закладці «Основные» документа «*Расходная накладная*» визначається найменування контрагента-покупця та вид торгівлі з ним; місце збереження, з якого відвантажується товарні запаси; в табличній частині – найменування, партії та кількість товарів.

Значення інших реквізитів заповнюються автоматично на основі цін товарів, що містяться в довіднику «Номенклатура». На закладці «Дополнительно» визначається бухгалтерський рахунок покупця, ставка ПДВ та вид доходів. При необхідності визначаються також реквізити доручення покупця на отримання товарів.

На закладці «Основные» документа «*Розничная накладная*» визначається найменування контрагента-покупця; місце збереження, з якого відвантажується товарні запаси; каса, в яку надходять кошти; в табличній частині – найменування, партії та кількість товарів. Значення інших реквізитів заповнюються автоматично на основі цін товарів, що містяться в довіднику «Номенклатура».

На закладці «Дополнительно» визначається ставка ПДВ та вид доходів.

Отже, застосування інформаційної системи «1С: Бухгалтерія» для автоматизованого обліку доходів від операційної діяльності дозволяє суттєво спростити обліковий процес, підвищити його оперативність і достовірність.

Для удосконалення автоматизації обліку доходів ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» пропонуємо оновити програму «1С: Бухгалтерія» до версії 8.2. У програмі "1С: Бухгалтерія 8.2" реалізована можливість одночасного ведення фінансового, податкового і управлінського обліку, одержання балансу,

формування й аналізу фінансового результату. Завдяки наявності таких звітів, як оборотно-сальдова відомість, кошти, доходи й витрати, прикладне рішення дозволяє формувати фінансову звітність за довільний період часу.

Аналітичний облік доходів методом нарахування ведеться в розрізі напрямів діяльності, підрозділів, замовлень покупців, статей (рахунків) доходів. За даними обліку одержується можливість формувати основні фінансові звіти, що відображають доходи підприємства:

- управлінський баланс;
- звіт про сукупні доходи;
- звіт про рух грошових коштів.

У системі існує можливість реєстрації фінансових планів (бюджетів):

- прогнозний баланс;
- бюджет прибутків і збитків;
- бюджет руху грошових коштів.

Контроль вихідних даних доходів – це завершальний етап їх перевірки, правильності результатів комп'ютерної обробки. Процедури контролю на цьому етапі забезпечують подання звітності та доступ до файлів – тільки уповноваженим особам. Для цього слід вести список абонентів, які отримують копії звітів. Тиражування звітів має бути суворо обмеженим [68].

Як бачимо, в умовах застосування автоматизованих систем бухгалтерського обліку методологія обліку доходів значно удосконалюється: змінюється система бухгалтерського обліку, обліковий процес, підвищується рівень управління підприємством, відбувається якісна й кількісна зміна облікового апарату та його функцій. При цьому наукові основи накопичення доходів та визначення фінансових результатів залишаються незмінними.

Автоматизація обліку доходів, зокрема, ставить нові вимоги до первинної інформації. Різноманітність форм подання такої інформації, що надходить до бухгалтерії, дозволяє вести зведений облік доходів безпосередньо на підставі первинних документів без попереднього їх накопичення та узагальнення [69].



Отже, можемо зробити висновок, що в умовах конкурентної боротьби для підприємства особливий інтерес має процес моделювання та автоматизації обліку доходів підприємства. Проектування інформаційних потоків доходів і запровадження багаторівневого аналітичного обліку фінансових результатів забезпечить раціональну побудову інформаційної системи підприємства та сприятиме вдосконаленню управління фінансовими результатами.

Таким чином, запровадження на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» програмного комплексу «1С: Бухгалтерія» 8.2 дозволить знизити затрати часу на ведення бухгалтерського обліку доходів та інших господарських операцій, а також поліпшить якість інформації, що необхідна для прийняття управлінських рішень.

## **Висновки до розділу II**

На підставі проведеного дослідження організаційно-методологічних аспектів обліку доходів від операційної діяльності можна зробити наступні висновки:

1. Виявлено, що на даному етапі розвитку економічних відносин облік, аналіз та контроль доходів не враховують вимоги, котрі висуваються системою управління до них. Недосконалість організації та методики обліку, аналізу і контролю цього об'єкта спричиняє втрату частини інформації, змісту та призначення, викривлення суті, зниження достовірності, унеможливлення дослідження й управління. Тому, науково обґрунтовані рішення цих проблем є передумовою для покращення стану обліку, аналізу та контролю доходів, запровадження яких на підприємствах суттєво підвищить ефективність управління.

2. Управлінський облік відіграє важливу роль як в управлінні всієї господарської діяльності підприємства, так і в управлінні реалізацією зокрема. Керівництву лише необхідно пам'ятати, що управлінський облік нормативно не регламентований, він будується індивідуально на кожному

підприємстві і повинен відповідати завданням інформативного забезпечення процесу оперативного управління реалізацією підприємства. Доходи від операційної діяльності знаходять своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнюються у відповідних регістрах обліку та внутрішній звітності підприємства. Аналітична та синтетична (зведена) облікова інформація є основою для управління доходами підприємства. Без чітко організованого обліку руху товарних запасів апарат управління не зможе виконувати ритмічну роботу підприємства, не зможе захистити себе від конкурентів.

3. При формуванні інформаційної системи обліку доходів підприємства доцільно враховувати не лише вимоги правил та принципів бухгалтерського обліку, але й вимоги власників і менеджерів підприємства. Дискусійність багатьох позицій теоретичного та нормативного характеру викликають методологічні, методичні та практичні проблеми обліку доходів підприємства, і тому потребують досліджень.

Для удосконалення автоматизації обліку доходів на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» пропонуємо оновити програму «1С: Бухгалтерія» до версії 8.2. У програмі "1С: Бухгалтерія 8.2" реалізована можливість одночасного ведення фінансового, податкового і управлінського обліку, одержання балансу, формування й аналізу фінансового результату. Завдяки наявності таких звітів, як оборотно-сальдова відомість, кошти, доходи й витрати, прикладне рішення дозволяє формувати фінансову звітність за довільний період часу.

## РОЗДІЛ 3

### РОЗРОБКА СИСТЕМ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

#### 3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу доходів операційної діяльності на підприємствах оптової торгівлі

Методика аналізу являє собою сукупність аналітичних способів і правил дослідження економіки підприємства, певним чином підпорядкованих досягненню мети аналізу. Враховуючи, що аналіз використовується як інструмент підготовки, обґрунтування управлінських рішень і контролю їх реалізації, то його мета повинна бути підпорядкована меті управління доходом від діяльності.

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» [70]. 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 зачіпають аспектів взаємозв'язку доходу та платоспроможності; дохід розглядається ізольовано від об'єктів, що виникають у процесі заробляння 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 діяльності є забезпечення аналітичною інформацією суб'єктів управління доходом діяльності. Завдання аналізу доходу діяльності повинні співвідноситися з етапами підготовки управлінських рішень, що стосуються доходу (табл. 3.1).



Таблиця 3.1

**Завдання аналізу доходу діяльності у відповідності з етапами прийняття та реалізації управлінських рішень [70]**

<b>Етап прийняття та реалізації управлінського рішення</b>	<b>Завдання аналізу</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
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 альтернативні варіанти вирішення проблем
розробка варіантів вирішення проблеми	
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 доходу діяльності, 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 [71].

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 діяльності автори обмежуються в основному тільки вертикальним і горизонтальним аналізом.

Вертикальний аналіз звіту про фінансові результати в частині доходу діяльності - 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 [71].

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 продукції.

Горизонтальний аналіз спрямований на вивчення динаміки показників, а трендовий – на виявлення тенденції зміни цих показників. Аналіз динаміки доходу операційної діяльності 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.

Одним із способів формалізації економічного аналізу є розробка його організаційно-інформаційної моделі.

Організаційно-інформаційна модель об'єднує дві сторони економічного аналізу, а саме: організаційну та інформаційну.

Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі аналізу, торкаються об'єктів, суб'єктів і методів аналізу [71].

Інформаційна сторона моделі визначає створення інформаційної бази аналізу. А саме, вибір джерел інформації, інформаційне забезпечення та розробка системи показників. Одним з найважливіших принципів створення інформаційної бази є забезпечення повноти інформації про досліджуваний об'єкт.

Отже, організаційно-інформаційна модель являє собою характеристику об'єктів, показників, інформаційної бази, методичних прийомів аналізу і методичних прийомів узагальнення результатів [72].

Організаційно-інформаційна модель аналізу доходів від операційної діяльності підприємства складається з п'яти основних блоків (рис. 3.1).



**ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ АНАЛІЗУ  
ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**



*Рис. 3.1. Організаційно-інформаційна модель доходів від операційної діяльності [72]*

**1 Блок** - об'єкти і суб'єкти аналізу доходів від операційної діяльності підприємства.

До об'єктів належать види доходів від операційної діяльності за видами: доходи від реалізації товарів, доходи від реалізації іноземної валюти, 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.

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

**2 Блок** - система показників аналізу доходів від операційної діяльності 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 діяльності підприємства. До вартісних показників, які відображають грошову оцінку об'єкта дослідження, відносять також обсяг реалізації товарів, 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. До них відноситься величина доходів від операційної діяльності підприємства.



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 від операційної діяльності підприємства.

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

- виявлення інформаційних потреб і способів найбільш ефективного їх задоволення;
- об'єктивність відображення процесів виробництва, обігу, розподілення та споживання, використання ресурсів підприємства;
- 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 від операційної діяльності 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, прейскуранти або прайс-листи. До планових відносяться фінансовий план підприємства, бізнес-план, кошториси доходів тощо.

Інформаційним забезпеченням аналізу доходів від операційної діяльності 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 від діяльності 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 від операційної діяльності підприємства найбільш використовують метод елімінування, який

включає в себе прийом ланцюгових підстановок, перерахунків 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 від операційної діяльності 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 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 від операційної діяльності.

Після проведення аналізу і отримання певних результатів, необхідно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної діяльності даного підприємства. Для цього 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 [72].

Сучасні методики аналізу фінансової звітності передбачають застосування значної кількості фінансових коефіцієнтів. 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 [73].

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 [73]*

Слід зазначити, що методика аналізу звіту про фінансові результати малого підприємства на сьогодні не є достатньо розробленою. Крім того, розрахунок показників із залученням даних форми №2 малого підприємства

має дещо відмінний алгоритм, порівняно з відповідними розрахунками по середньому за розмірами та крупному підприємству .

У практиці комплексного аналізу фінансової звітності з метою інтегральної оцінки фінансового стану пропонується використовувати дві системи ієрархій показників: загальну та з проміжними комплексними оцінками окремих аспектів діяльності підприємства. Сформована при цьому система аналітичних показників повинна забезпечувати об'єктивність, змістовність, глибину і адекватність інформації, що характеризує досліджувані соціально-економічні явища та процеси.

Важливою складовою процедури комплексного аналізу фінансової звітності малого підприємства є побудова моделі обробки вхідної інформаційної бази. Така модель являє собою обґрунтоване поєднання математичних, статистичних та аналітичних методів дослідження [74].

Перед проведенням аналізу фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва - юридичної особи пропонуємо здійснити її перевірку на предмет повноти та достовірності відображення в обліку господарських операцій. Слід відслідковувати весь цикл бухгалтерського обліку: від здійснення операції до складання фінансової звітності. При цьому вивчаються наступні важливі моменти: відображення господарських операцій у первинних документах; аналіз операції, її визнання та оцінка відповідно до вимог П(С)БО, а також відображення у регістрах бухгалтерського обліку; внесення записів за результатами інвентаризації щодо активів та зобов'язань до регістрів; перенесення даних, закриття рахунків доходів та витрат; складання оборотно-сальдового балансу; складання фінансової звітності (Баланс, Звіт про сукупні результати).

Комплексний аналіз фінансової звітності слід проводити поетапно. Пропонуємо проводити спочатку експрес-діагностику показників фінансової звітності з метою пошуку і виділення найбільш важливих та складних проблем у керуванні фінансами малого підприємства. Її основним завданням є звуження масштабів пошуку проблем і шляхів їхнього вирішення. Такий



аналіз передбачає незначні витрати часу для одержання результату і наступного проведення додаткових аналітичних досліджень за виділеними напрямками. Експрес-діагностику пропонуємо проводити у такій послідовності: аналіз економічного потенціалу підприємства; аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства; висновки та рекомендації [74].

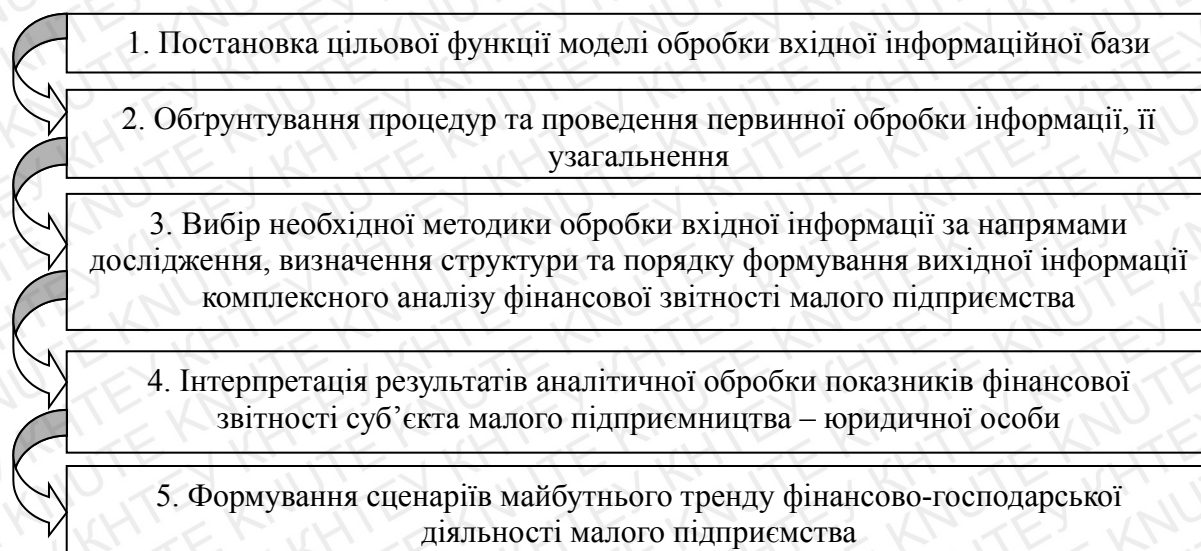
Комплексна оцінка фінансової звітності малого підприємства являє собою більш глибокий аналіз. Він будується на основі комплексу показників, розглядає всі сторони діяльності підприємства з погляду стратегічного розвитку бізнесу. Пропонуємо проводити комплексний аналіз фінансової звітності малого підприємства в такій послідовності [74]:

- вертикальний та горизонтальний аналіз балансу;
- аналіз якісних змін у майновому стані;
- оцінка наявності негативних статей у звітності;
- аналіз фінансового стану та результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;
- горизонтальний та вертикальний аналіз показників звіту про фінансові результати;
- комплексна оцінка результатів діяльності підприємства, розробка висновків та рекомендацій.

У процесі проведення аналізу може бути використаний один з існуючих підходів до оцінки фінансових показників (коефіцієнтів): на основі нормативних значень показників, або на основі загальногалузевих значень показників. З метою вдосконалення існуючої моделі комплексного аналізу фінансової звітності суб'єкта малого підприємства - юридичної особи, пропонуємо проводити аналіз з виділенням наступних етапів (рис. 3.3).

Отже, дослідженню проблем удосконалення методики проведення комплексного аналізу фінансової звітності суб'єктів малого підприємства - юридичних осіб приділяється не достатньо уваги. Запропоновані нами пропозиції спрямовані на удосконалення методики комплексного аналізу

фінансової звітності, сприяють посиленню здійснення внутрішнього та зовнішнього контролю за відповідністю формування відображених у ній показників, надають можливість прогнозування фінансово-господарської діяльності малих підприємств та сприяють підвищенню її ефективності.



*Рис. 3.3. Етапи проведення комплексного аналізу фінансової звітності малого підприємства [73]*

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 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 Розробка та апробація методики аналізу доходів від операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

В сучасних умовах, коли величина доходу є одним з найважливіших показників, що характеризують діяльність підприємства, велике значення набуває проведення аналізу операційної діяльності підприємства. Завданнями такого аналізу 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. 3.3).





Як свідчить аналіз операційних доходів (табл. 3.3), переважну частину доходів від операційної діяльності підприємства на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» протягом досліджуваного періоду займають доходи від реалізації товарів. Їх сума в 2017 році становить 2243,1 тис. грн. на рік, в порівнянні з 2016 роком цей показник зменшився на 71,3 тис. грн. (3,08%), а в порівнянні з 2013 роком зріс на 764,65 тис. грн. (51,72%). Незначну частку в структурі операційних доходів займають інші операційні доходи, а саме доходи від продажу іноземної валюти і доходів від відшкодування нестачі, якщо виявлено винуватця, так розмір цих доходів в 2017 році складає 168,5 тис. грн. до загальної суми операційних доходів.

При чому частка таких доходів на на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» має тенденцію до зменшення, їх розмір в 2017 році порівняно з 2012 зменшився на 17,2 тис. грн., в порівнянні з минулим роком частка доходів зменшилась (рис. 3.4).

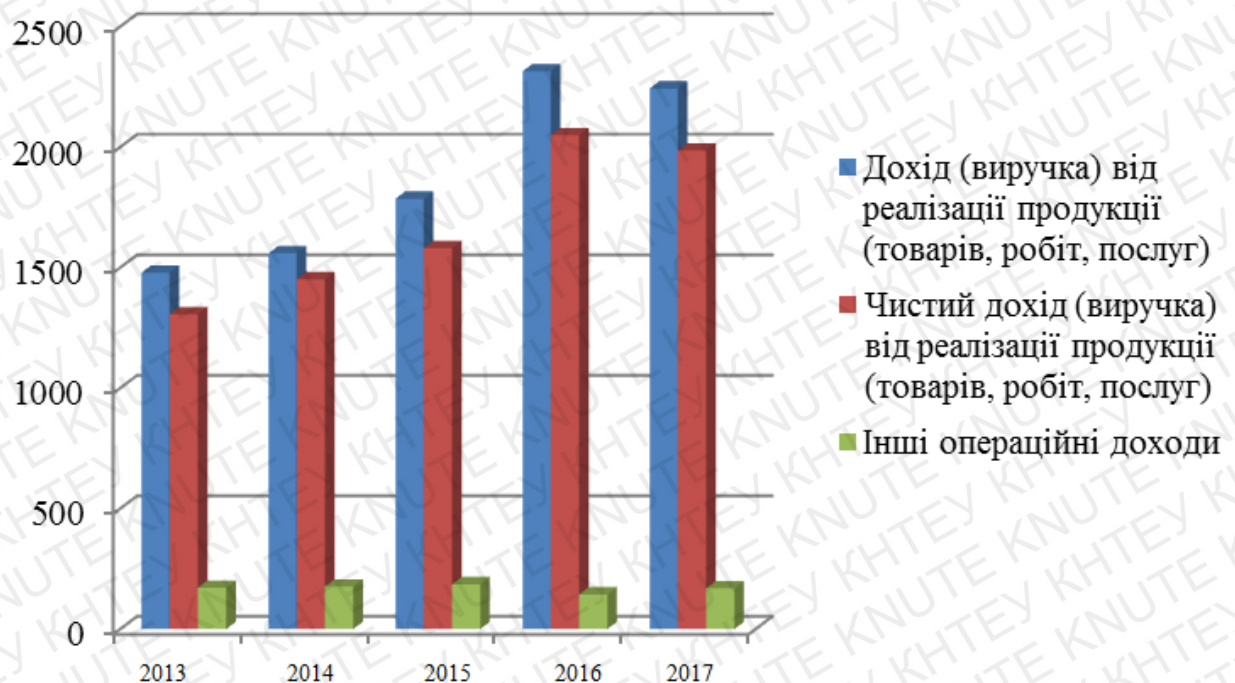


Рис. 3.4. Динаміка доходів від операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» в 2013-2017 роках



В 2016 році підприємство одержало доходи від списання кредиторської заборгованості, але їх частка не значна і складає в 2017 році 0,2 %. Динаміка операційних доходів свідчить про постійне зростання майже всіх видів операційних доходів на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» протягом 2013-2015 років. Протягом 2016-2017 роках відбувається значне зменшення доходів, що є наслідком економічної кризи.

Структура операційних доходів в 2017 році (рис. 3.5) вказує, що найбільшим за часткою видом доходів в 2017 році є дохід від реалізації продукції, інші види операційних доходів відсутні в загальній сумі доходів, хоча в 2017 році інші операційні доходи займають 6,03%, що на 3,63% більше, ніж в 2013-2014 роках.

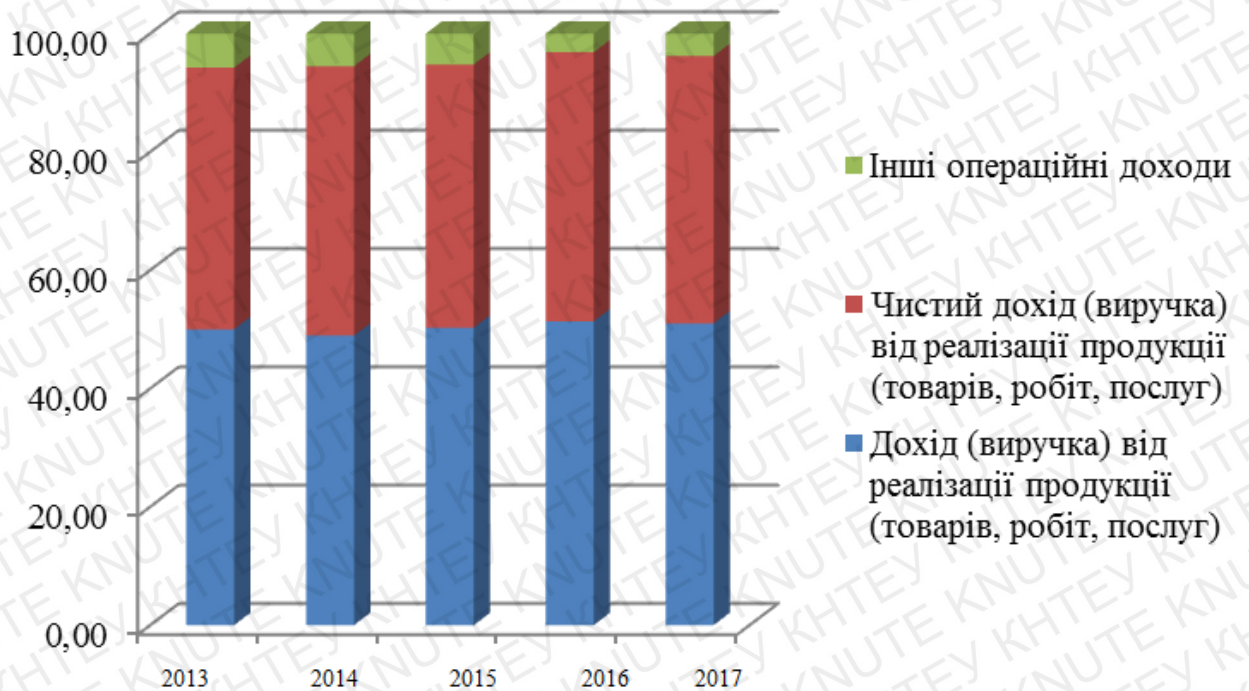


Рис. 3.5. Структура операційних доходів на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

Аналіз формування фінансових результатів від операційної діяльності наведено у табл. 3.4.

Як свідчать дані таблиці в 2017 році підприємство одержало збиток від операційної діяльності в розмірі 150,0 тис. грн., що цілком пояснюється перевищенням розміру операційних витрат над операційними доходами.



**Динаміка фінансових результатів від операційної діяльності  
ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» за 2013-2017 роки**

(тис. грн.)

Показники	Роки					Відхилення 2017 року від							
						2013		2014		2015		2016	
	2013	2014	2015	2016	2017	абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	659425	969612	1204203	1480735	1593528	764,65	51,72	684,25	43,90	457,45	25,62	-71,3	-3,08
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	549520	816172	772680	1234084	1328721	678,5	51,93	534,1	36,81	404,8	25,62	-63,1	-3,08
Інші операційні доходи	913	1738	15041	104772	30348	-2,8	-1,68	-7,7	-4,37	-17,2	-9,26	25,2	17,59
Матеріальні затрати	318,2	322,4	325,4	328,9	330,2	12	3,77	7,8	2,42	4,8	1,48	1,3	0,40
Витрати на оплату праці	142,5	145,2	147,1	148,6	149,8	7,3	5,12	4,6	3,17	2,7	1,84	1,2	0,81
Відрахування на соціальні заходи	78,8	79,1	79,9	80,1	82,2	3,4	4,31	3,1	3,92	2,3	2,88	2,1	2,62
Амортизація	65,2	66,8	68,1	69,2	70,3	5,1	7,82	3,5	5,24	2,2	3,23	1,1	1,59
Інші операційні витрати	-645,8	-536,8	-744,2	-1083,7	-1013,9	-368,1	57,00	-477,1	88,88	-269,7	36,24	69,8	-6,44
Собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг)	-819,0	-932,5	-960,3	-1304,3	-1289,6	-470,6	57,46	-357,1	38,29	-329,3	34,29	14,7	-1,13
Фінансові результати від операційної діяльності	2626	-780	40936	121265	26921	-145,6	3309,09	-307,8	195,06	-211,4	344,30	56,3	-27,29

Таким чином, за інтервал часу, що досліджується, операційна діяльність ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» характеризується своєю збитковістю, що цілком пояснюється зменшенням обсягів реалізації і як слідство зменшенням розміру доходів від продажу товарів.

Розглянемо показники рентабельності на підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» за 2013-2017 рр.

Таблиця 3.5

**Рентабельність показників ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» за 2013-2017 рр.**

(тис. грн.)

Показники	Роки					Відхилення			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016
Рентабельність активів	-0,03	0,01	0,01	-0,03	-0,04	0,04	0	-0,04	-0,01
Рентабельність власного капіталу	-0,17	0,05	0,06	-0,22	-0,29	0,22	0,01	-0,28	-0,07
Рентабельність діяльності	-1,85	0,37	0,53	-1,88	-2,09	2,22	0,16	-2,41	-0,21

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 5 років, що свідчить про падаючий попит на продукцію підприємства й про перенагроювання активів.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (фінансова рентабельність) характеризує рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане підприємство, тому найбільший інтерес представляє для наявних і потенційних власників й акціонерів й є одним з основних показників інвестиційної привабливості підприємства, тому що його рівень показує верхню межу дивідендних виплат, яка спостерігається зменшенням даного показника з 2016-2017 року.

Коефіцієнт рентабельності діяльності розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до чистої виручки від реалізації продукції

(робіт, послуг). Протягом 2013-2017 років показник зменшувався, що свідчить про зменшення ефективності господарської діяльності підприємства.

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 [75].

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 товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності:

$$K = ДР / В, \text{ де} \quad (3.1)$$

$K$  – дохід на 1 грн. витрат операційної діяльності;

$ДР$  – дохід від реалізації товарів

$В$  – сума витрат операційної діяльності.

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

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

$K_0 = ДР_0 / В_0 = 2314,35 / (-456,9) = -5,065$  – дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2016 році;

$K_1 = ДР_1 / В_1 = 2243,1 / (-381,4) = -5,881$  – дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2016 році.

3. Розрахуємо абсолютне відхилення результативного показника і факторів:

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

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

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

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

$K_1$ ,  $ДР_1$ ,  $В_1$  – значення результативного показника і факторів в 2016 році;

$K_0$ ,  $ДР_0$ ,  $В_0$  – значення результативного показника і факторів в 2015 році.

$$\Delta K = (-5,881) - (-5,065) = -0,816;$$

$$\Delta ДР = 2243,1 - 2314,35 = -71,25;$$

$$\Delta В = (-381,4) - (-456,9) = 75,5.$$

Таким чином дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2017 році порівняно з 2016 роком зменшились на 0,816.

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

$$K' = ДР_1 / В_0 = 2243,1 / (-456,9) = -4,909$$

Розраховуємо вплив факторів, зміни доходу від реалізації товарів:

$$\Delta K_{ДР} = K' - K_0 = -4,909 - (-5,065) = 0,156$$

Витрат операційної діяльності:

$$\Delta K_{В} = K_1 - K' = -5,881 - (-4,909) = -0,972$$

Розрахунки впливу факторів на дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Розрахунок впливу доходу від реалізації товарів і суми витрат операційної діяльності на дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності

№ з/п	Показники	Умовне позначення	Роки		Відхилення		
			2016	2017	Загальне	В т.ч. за рахунок	
						ДР	В
1	Дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності	К	-5,065	-5,881	-0,816	0,156	-0,972
2	Дохід від реалізації товарів	ДР	2314,4	2243,1	-71,25		
3	Сума витрат операційної діяльності	В	-456,9	-381,4	75,5		

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновки, що дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності в 2016 році порівняно з 2016 роком зменшились на 0,816. В тому числі за рахунок зменшення доходу від реалізації товарів на 71,25 тис. грн. він збільшився на 0,156, а за рахунок збільшення витрат операційної діяльності на 75,5 тис. грн. дохід від реалізації товарів на 1 гривню витрат операційної діяльності зменшився на 0,972 тис. грн.

Розвиток ринкових стосунків сприяв розширенню використання на підприємстві знижок при покупці і продажу товарів. Знижки є однією з найпоширеніших форм залучення покупців. В той же час, недосконалість методики бухгалтерського обліку обмежує сферу їх застосування. Використання організацією при реалізації товарів системи знижок вимагає від бухгалтерської служби надання оперативних відомостей про право покупця на знижку. Так, якщо умовою надання знижки є оборот протягом певного періоду, бухгалтерський облік повинен забезпечити накопичувальний збір інформації про обсяг продаж або покупки. В разі надання сконто облік знижок має свої особливості. Сконто - це знижка з ціни товару при його оплаті до настання терміну платежу. При застосуванні сконто необхідно оперативно відстежувати терміни настання платежу і його розмір.



Згідно ПСБО 15, доходи і витрати організації визнаються з врахуванням всіх наданих знижок. Крім того, немає необхідності у відособленому обліку знижок і для цілей оподаткування. В той же час, організація бухгалтерського обліку має бути побудована таким чином, щоб формувалася достовірна інформація не лише для визначення оподатковуваних оборотів, але і для аналізу результату застосування знижок як форми залучення покупців [8].

Так, при наданні знижки без якого-небудь відстрочення, коли покупець одноразово купує товари в необхідній для надання знижки кількості, або сумі, згідно ПСБО 15 і податковим нормам, не виникає необхідності факту її віддзеркалення в бухгалтерському обліку, як покупця, так і продавця. Проте для цілей ухвалення рішень управлінському апарату потрібна інформація не лише про об'єми покупок і продаж, але і про суми отриманих і наданих знижок. Тому в бухгалтерському обліку повинна міститися інформація про всі види знижок, що надаються.

В результаті бухгалтерський облік буде формувати повну і достовірну інформацію про господарські процеси і результати діяльності підприємства не лише для податкових органів, але і для оперативного керівництва і управління.

Напрямами підвищення доходів є :

- збільшення обсягів закупівель товарів безпосередньо у підприємств-виробників і зменшення числа посередників;
- використання системи знижок за домовленістю з постачальниками за рахунок закупівлі великих партій товарів, при сезонних і передсвяткових розпродажах за суттєво зниженими цінами, у зв'язку з встановленням постійних зв'язків і в інших випадках;
- приведення рівня торгового обслуговування у відповідність з вимогами покупців і підвищення у зв'язку з цим цін;
- використання ефективної підприємницької політики на підприємстві;

- розширення і поновлення асортименту товарів відповідно до запитів покупців, відображення цих вимог в асортиментних переліках магазинів різних типів;
- здійснення рекламної й інформаційної діяльності торгового підприємства з урахуванням результатів маркетингового дослідження [76].

Резерви зростання доходу підприємства:

1. За рахунок зниження ціни закупівлі, скорочення кількості посередників; використання системи цінових знижок.
2. За рахунок збільшення ціни реалізації, здійснення ефективної цінової політики, розширення продажу товарів.
3. За рахунок збільшення обсягів реалізації, здійснення маркетингу збуту товарів, надання кредиту при реалізації товарів, розширення систем торгівельних послуг, вживання ефективних рекламних заходів.

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

Збільшення прибутку підприємства може бути досягнуто за рахунок збільшення випуску продукції, поліпшення якості продукції, зниження собівартості продукції за рахунок більш раціонального використання матеріальних ресурсів, виробничих потужностей і площ, робочої сили і робочого часу, диверсифікації виробництва, розширення ринку продаж.

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.

### **3.3 Розробка та апробація методики контролю доходів від операційної діяльності на ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

Доходи від діяльності відіграють основну роль в формуванні результатів діяльності підприємств, тому їх достовірність є досить високою. При аудиті доходів з реалізації товарів аудитор, з одного боку, використовує внутрішні джерела доказів (розрахунки собівартості реалізованих товарів), а з іншого - змішані джерела доказів (рахунки, виставлені господарюючим суб'єктом на оплату за відвантажені товари і акцептовані покупцями у встановленому порядку), які можуть бути підтверджені відомостями, отриманими від третіх сторін (підтвердження обсягу дебіторської заборгованості) [64].

Таким чином, при перевірці операцій з обліку доходів від реалізації товарів в ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» аудитору слід з'ясувати:

- наявність наказу про облікову політику підприємства із зазначенням умов визнання доходів від реалізації товарів;
- правильність визначення і законність відображення фактичного доходу від реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку,
- законність і обґрунтованість створення резервів по сумнівних боргах;
- правильність відображення даних про угоди, які здійснюються на бартерній основі. При цьому необхідно встановити, чи немає випадків нерівномірного відображення цих операцій, минаючи рахунок 70 і чи правильно визначений дохід від реалізації товарів за бартерною угодою;
- правильність ведення аналітичного і синтетичного обліку по рахунках: 70, 791,90,91, 92,93.

Для встановлення достовірності доходу від реалізації в ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» проводиться перевірка правильності обліку відвантаження та реалізації товарів.

В ході проведення перевірки повинно бути підтверджено, що [73]:



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

При організації аудиту доходів від діяльності підприємства складається загальний план аудиту (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Загальний план аудиту доходів від операційної діяльності  
ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

Об'єкти аудиту	Обсяг роботи	Час виконання	
		Початок	Закінчення
1. Операції з придбання товарів	Перевірка своєчасності і повноти оприбуткування товарів, правильність документального оформлення операцій	01.02.18	05.02.18
2. Облік наявності товарів	Стан роботи щодо забезпечення збереження товарів	06.02.18	08.02.18
3. Операції з реалізації товарів	Перевірка документального оформлення операцій з доходів від операційної діяльності підприємства, їх відображення в обліку	09.02.18	15.02.18
4. Облік надходження коштів від основних діяльності	Перевірка повноти здачі виручки від доходів від операційної діяльності підприємства, оформлення відповідних касових документів	16.02.18	20.02.18

Програма аудиту розробляється з моменту конкретизації загального плану аудиту. В програму аудиту також вносять перелік об'єктів аудиту за його напрямками, терміни проведення. У програмі аудиту оцінюється ризик внутрішнього аудиту і ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності [78] (табл. 3.8).

**Програма аудиту доходів операційної діяльності ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

<b>Об'єкти аудиту</b>	<b>Виконавці</b>	<b>Період і метод перевірки</b>
Своєчасність і повнота відвантаження товарів в результаті їх реалізації	Коник С.Р.	Суцільна перевірка за весь період
Порядок і повнота надходження грошових коштів на поточний рахунок	Коник С.Р.	Суцільна перевірка за весь період
Повнота і своєчасність відображення в обліку доходів від операційної діяльності підприємства	Коник С.Р.	Вибіркова перевірка
Документальне оформлення операцій з обліку доходів від діяльності підприємства	Коник С.Р.	Суцільна перевірка
Правильність відображення доходів від операційної діяльності підприємства в податковому обліку	Коник С.Р.	Суцільна перевірка

Правильність відображення операцій з реалізації встановлюється в ході вибіркової перевірки таких операцій шляхом звірки даних, відображених в облікових регістрах господарюючого суб'єкта, з первинними документами і навпаки.

Аудитору необхідно перевірити дотримання політики в ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» щодо надання кредитів покупцям, процедур доставки та ціноутворення при виконанні щоденних операцій. Перевірка проводиться шляхом порівняння фактичних цін по різних видах товарів, умов оплати транспортних витрат або доставки, вказаних в рахунках, з даними відповідних документів, затверджених керівництвом. Фактичні ціни та умови доставки, що одержуються з рахунків-фактур або товарно-транспортних накладних, можна порівняти із затвердженими прайс-листами, номенклатурою цін, іншими документами, які визначають порядок та умови реалізації.

Якщо ціни продажу або умови продажу продукції визначаються індивідуально для кожного замовника, то необхідно впевнитися в тому, що вони були належним чином санкціоновані уповноваженою на це особою підприємства (наприклад, начальником відділу продажу). У випадку, якщо

продаж базується на виконанні деяких крупних договорів, сума та опис фактично доставлених товарів або наданих послуг повинні бути пов'язані з умовами таких угод [79].

Особливу увагу аудитор концентрує на перевірці наявності необхідних дозволів на здійснення операцій з продажу, а також перевірці правильності відображення всіх реально здійснених операцій з продажу на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому враховується можливість виникнення наступних помилок:

- дані по реально здійснених операціях не відображені в обліку;
- на рахунках відображено фіктивні операції.

Подібні помилки можуть відповідно призводити до заниження або завищення вартості активів та сум продажу. Перевірка повноти та достовірності відображення сум продажу та реалізації на рахунках бухгалтерського обліку може бути частиною перевірки ефективності системи внутрішнього контролю.

При перевірці достовірності відображення сум від реалізації товарів в ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» слід вибірково порівняти ряд записів в регістрах обліку з даними первинних документів (коносаментів, товарно-транспортних накладних тощо), а також з документами, що засвідчують приймання відвантажених товарів, для підтвердження того, що товари були дійсно відвантажені, і право власності на них перейшло від виконавця до замовника (покупця). Одночасно увага звертається на умови поставки для точного визначення моменту переходу права власності.

У випадку, якщо факт переходу права власності не можна встановити з наявної документації, необхідно проаналізувати платежі, отримані від замовника (покупця) в погашення дебіторської заборгованості, і на підставі цього зробити висновок про реальність угоди, відображеної на відповідних субрахунках рахунку 70 «Доходи від реалізації» [80].

Перевірка повноти обліку доходів від діяльності підприємства проводиться шляхом вибіркової перевірки товарно-транспортних накладних



(чи документів, що їх замінюють) відділу продажу з рахунками-фактурами і даними бухгалтерського обліку. При проведенні такої перевірки аудитор повинен бути впевненим, що всі товарно-транспортні накладні зібрані і належним чином зберігаються у відділі продажу, що встановлюється шляхом аналізу порядкової нумерації таких документів.

При перевірці своєчасності обліку доходів від реалізації, як правило, аудитору необхідно порівняти дати, зазначені в товарно-транспортних накладних, з датами відповідних рахунків-фактур, датами записів по рахунках обліку реалізації та дебіторської заборгованості. Значні розбіжності в датах можуть свідчити про потенційні проблеми у своєчасності обліку реалізації [81].

Точний розрахунок суми продажу впливає на правильне виставлення рахунків-фактур за відвантажені товари та подальше відображення цих даних в облікових регістрах.

Перевірка правильності оцінки реалізації вміщує в себе перерахунок даних обліку для виявлення можливих арифметичних помилок. Як правило, в ході дослідження підраховуються кінцеві суми рахунків-фактур чи здійснюється перевірка контрольних документів, підготовлених самостійно.

Окрім повного і достовірного обліку даних щодо проданих товарів, також важливо, щоб ці дані були правильно класифіковані в Звіті про фінансові результати.

В процесі перевірки класифікації операцій з обліку доходів від реалізації на підставі первинних документів визначається правильність відображення кореспонденції рахунків в облікових регістрах, правильність відображення у Головній книзі.

Повнота відображення даних з реалізації (продажу) в регістрі (обліку розрахунків з покупцями та замовниками) є важливою, оскільки визначає можливість ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» контролювати оплату непогашеної дебіторської заборгованості.

Встановлення повноти відображення даних з реалізації здійснюється в ході перевірки правильності класифікації операцій з продажу, як це описано вище. При перевірці правильності рознесення даних регістру обліку продажу по рахунках Головної книги необхідно також пересвідчитися, що ці дані належним чином відображено на рахунках обліку дебіторської заборгованості.

В багатьох випадках рознесення даних по рахунках обліку дебіторської заборгованості в Головній книзі ґрунтується не на даних регістру обліку доходів від реалізації, а на даних журналу з обліку дебіторської заборгованості, який включає не тільки відомості про виставлені за період рахунки, але й інформацію про отримані платежі. В цьому випадку, необхідно перевірити, чи відповідає сума виставлених рахунків, зазначена в журналах з обліку дебіторської заборгованості, сумі продажу з регістру обліку продажу. Крім того, необхідно впевнитися, що дані журналів по рахунках обліку розрахунків з покупцями та замовниками належним чином рознесені по відповідних рахунках Головної книги.

В ході перевірки відображення доходів від діяльності підприємства аудитор необхідно зосередити увагу на правильності визначення і відображення доходів від діяльності підприємства на рахунку 791 «Результат основної діяльності» [82].

Використовуючи прийом арифметичної перевірки документів, аудитор у Головній книзі по рахунку 70 перевіряє правильність визначення відповідних показників.

Одним з важливих завдань перевірки обліку фактичного прибутку є встановлення відповідності записів синтетичного та аналітичного обліку чистого доходу (виручки) від реалізації товарів, валового прибутку, результату основної діяльності записам в Головній книзі та формах бухгалтерської звітності.

Проведення перевірки доходів від діяльності підприємства ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» передбачає наступну послідовність робіт:

- перевірка тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку фінансових результатів від реалізації товарів;
- встановлення правильності оформлення первинних документів;
- перевірка правильності визнання доходів за видами діяльності та віднесення їх на відповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- вивчення організації обліку доходів від діяльності підприємства;
- визначення правильності обліку результату основної діяльності.

Якщо на підприємстві розрахунки за реалізовані товари здійснюються через РРО, що характерно для базового підприємства, особливу увагу звертають на правильність оформлення касових звітів, повноту відображення реалізованих товарів. Це досягається шляхом перевірки даних звіту і відтисків касового апарату, а також шляхом раптової перевірки торговельного підрозділу.

Основним моментом перевірки достовірності облікових і звітних даних щодо реалізованих товарів є ретельний розгляд доданих до виписки банку платіжних документів.

При частковій оплаті перевіряють дані шляхом співставлення загальної суми рахунку-накладної, зареєстрованої в відомості, з відмітками в цій же відомості про оплату і списання. По кожному покупцю ретельно визначають суму попередньої оплати і розрахунки по них.

При перевірці розрахунків за товари в порядку бартерних угод вивчають, чи вся сума включена в обсяг реалізації, чи оподатковувалась ПДВ і в яких цінах здійснювався бартерний обмін.

При здійсненні розрахунків за готівку, особливу увагу приділяють складанню денного звіту, до якого повинні бути додані копії касових чеків. Аналізуючи суми, які включені в обсяг реалізації з копіями товарних чеків, порівнюють за номенклатурою з приходом цих товарів і визначають ступінь включення всіх сум в обсяг реалізації і обґрунтування цін на товари. Перевіряють відповідність аналітичного обліку товарів їх синтетичному відображенню на рахунках бухгалтерського обліку.



Перевірка законності списання товарів при втратах. Під час перевірки необхідно встановити правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявленні фактів підсортуння товарів, а також правильність оформлення актів. Таким питанням слід приділити особливу увагу, оскільки відомі випадки, коли за відсутності фактичних втрат або при втратах у менших розмірах, ніж передбачені нормами, на практиці актами фіксуються недостача і природна втрата при зберіганні, що виправдовують розкрадання.

У зв'язку з цим необхідно ґрунтовно перевірити, як дотримується підприємство встановленого порядку оформлення втрат кількості і якості товарів. Особливо ретельно при цьому слід вивчати факти списання товарів внаслідок псування при зберіганні.

В ході перевірки необхідно дослідити акти інвентаризації за період, що вивчається, і висновки інвентаризаційної комісії, лабораторні аналізи, які підтверджують якісні зміни товарів на час складання акту, картки складського обліку про рух товарів на складі, акти на списання товарів з інших причин.

Перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні недостач. Аудитору необхідно перевірити, чи відповідають норми природного убутку товарів, що застосовуються підприємством, нормам, які передбачені законодавством. При цьому слід встановити, чи не проводить підприємство списання товарів при їх перевезенні в герметичній упаковці, рідких запасів в скляній тарі, а також ряду фасованих товарів і консервантів.

Перевірка фактів псування товарів. В результаті ретельної перевірки актів на списання зіпсованих товарів аудитори повинні висвітлити в узагальнюючих документах такі питання: коли, де і в якій кількості зіпсувалися товари; повністю чи частково вони зіпсовані; внаслідок яких причин відбулось псування; в чому виявилась бездіяльність посадових осіб, відповідальних за збереження товарів; чи можна було запобігти псуванню і якщо так, то чому своєчасно не вжиті відповідні заходи [83].

Якщо є можливість оглянути зіпсовані товари, то необхідно в присутності матеріально відповідальних осіб взяти з усіх місць зберігання товарів проби для аналізу. Перед спеціалістами, які беруть участь в аудиті, рекомендується поставити питання про причини і ступінь зіпсованості товарів, про відповідність стану комор і сховищ технологічним умовам, про можливість запобігати псуванню товарів при фактично наявних пристосуваннях і, нарешті, про можливість використання зіпсованих товарів.

Перевірка достовірності відображення руху товарів в бухгалтерському обліку. З метою перевірки достовірності відображення за даними бухгалтерського обліку руху товарів, аудитор повинен скласти відомість їх руху за видами з виведенням залишку товарів на момент інвентаризації і зіставити дані залишку відомості руху товарів з фактичною наявністю товарів. У разі перевищення даних залишків відомості руху товарів з даними інвентаризації можна зробити висновок, що товари при надходженні не оприбутковувалися.

Окрему увагу аудитор повинен приділити вивченню стану складського обліку (переглянути книги (картки), перевірити своєчасність записів тощо), уточнити, чи мають комірники положення або посадові інструкції про порядок ведення складського господарства і складського обліку, чи проводиться інструктаж матеріально відповідальних осіб з питань обліку і звітності [84].

При здійсненні перевірки аналізують правильність визначення доходів від діяльності підприємства по кожній номенклатурі, а також відображення їх в регістрах бухгалтерського обліку і в звітних даних ф. №2 річної і квартальної звітності.

Перевірка правильності та повноти відображення в обліку та звітності операцій з продажу товарів. В ході перевірки аудитором вирішуються наступні питання:

- наявність і аналіз матеріалів інвентаризації заборгованості покупців за реалізовані товари;

- документальне обґрунтування та законність утворення заборгованості, реальність її погашення;
- виявлення сумнівних розрахунків за незатребуваної заборгованості;
- наявність та правильність оформлення договорів і первинних документів на реалізовані товари;
- відповідність даних первинних документів договорам і обліковим регістрам;
- повнота та правильність відображення розрахунків з покупцями та замовниками на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових регістрах;
- обґрунтованість та правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку одержаних авансів при попередній оплаті;
- своєчасність розрахунків покупців та замовників за реалізовані товари;
- повнота й правильність оприбуткування готівки за реалізовані товари;
- своєчасність виставлення рахунків покупцям та замовникам;
- перевірка дотримання порядку списання дебіторської заборгованості покупців та замовників [85].

При значній чисельності покупців, замовників та різних форм платежів і розрахунків за реалізовані товари в процесі перевірки суттєво зростають ризики, що необхідно вчасно враховувати при визначенні обсягу вибірки в циклі продажу.

Оцінку стану бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем і отриманням доходу (виручки), дають за формами продажу і видами розрахунків з покупцями та замовниками. Безпосередню перевірку розпочинають зі встановлення відповідності даних Головної книги, регістрів синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 70 “Доходи від реалізації”, 361 “Розрахунок з вітчизняними покупцями”, 28 “Товари”.



За результатами аудиту доходів від діяльності підприємства складають висновок аудитора.

Результати проведеної аудиторської перевірки оформлюються аудиторським висновком.

Аудиторський звіт – це документ, який складається на завершальному етапі аудиту, у якому висловлюється думка аудитора, сформована на основі отриманих аудиторських доказів. Висновок складається у письмовій формі і повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансової звітності у цілому [86].

Аудиторський звіт не обов'язково повинен мати чітку форму, але незалежно від того, в якій послідовності буде викладена інформація, він повинен містити наступні обов'язкові елементи:

- заголовок;
- адресат – замовник перевірки;
- вступний (початковий) параграф. В ньому наводиться перелік перевіреної фінансової звітності із зазначенням дати і звітного періоду, а також зазначається розподіл відповідальності між відповідальною стороною й аудитором, а саме: відповідальність за надану інформацію і фінансову звітність несе управлінський персонал підприємства, а відповідальність за висловлену думку на її основі – аудитор;
- параграф, що описує обсяг. В цьому параграфі описується процес аудиторської перевірки, а саме: тестування доказів, які підтверджують суми у фінансових звітах, оцінку принципів обліку, які застосовані у звітності, аналіз суттєвих оцінок у звітності, оцінку загального подання фінансових звітів;
- параграф, у якому висловлено думку аудитора про фінансову звітність у формі позитивного твердження;
- дата висновку. Дата, яка ставиться у висновку – це дата завершення аудиту, яка звичайно, не співпадає з датою фінансової звітності та датою

надання висновку замовнику. Дата висновку інформує користувача про те, чи розглянув аудитор вплив подій після дати звітності до цієї дати;

- адреса й підпис аудитора.

Аудитор може надати аудиторський висновок двох видів:

- безумовно-позитивний, або його ще називають стандартний висновок;

- модифікований висновок, який поряд із наведеними вище елементами містить пояснювальний параграф, в якому розкриваються причини відміни думки від безумовно-позитивної [86].

Модифікований висновок може бути наступних форм:

- Безумовно-позитивний з пояснювальним параграфом. Надається у тих випадках, коли аудитор не має наміру змінити свою думку пор фінансову звітність, але повинен попередити користувачів пор наявність певних обставин, на які слід звернути увагу і які у наступних звітних періодах можуть вплинути на фінансову звітність. Пояснювальний параграф розміщується після параграфу з висловленням думки аудитора, оскільки він уточнює цю думку.

- Умовно-позитивний. Надається у тих випадках, коли аудитор не може вважати фінансову звітність достовірною, але викривлення не є суттєвим. Пояснювальний параграф розміщується перед параграфом із думкою, оскільки повинен привернути увагу користувача звітності на визначені обставини.

- Негативний. Надається у тих випадках, коли аудитор не згоден з інформацією, наведеною у фінансовій звітності, і має обґрунтовані підстави вважати її недостовірною. При цьому знайдені відхилення мають суттєвий вплив на фінансову звітність. Параграф із зазначенням обставин розміщується перед параграфом із думкою.

- Відмова від висловлення думки. Такий вид висновку надається у тому випадку, коли аудитор не зміг отримати достатньо обґрунтованих доказів для формування думки про фінансову звітність. Відсутність

обґрунтованої впевненості не дозволяє аудитору надати негативну думку, оскільки він також не певен у суттєвому викривленні звітності. Параграф із зазначенням обставин розміщується перед параграфом із думкою.

В серпні 2017 року в ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» з ініціативи власника підприємства була проведена аудиторська перевірка фінансово-господарської діяльності. Одним з напрямів перевірки була перевірка доходів. В процесі перевірки не було виявлено значних порушень, що впливають на відображення доходів підприємства, а також фінансового результату у фінансовій звітності підприємства.

На практиці аудитор стикається з багатьма проблемами під час аудиту доходів підприємства що пов'язані з визнанням доходів протиріччям у законодавчих актах шахрайством керівництва підприємства. Доцільно виділити такі шляхи вдосконалення аудиту доходів підприємства з урахуванням практики та досвіду:

- 1) надати достовірну фінансову звітність що передбачає проведення якісного та об'єктивного аудиту;
- 2) створити систему контролю якості аудиту в Україні;
- 3) удосконалити методику аудиту доходів підприємства з урахуванням сучасних наукових надбань що мають бути покладені в основу розвитку аудиторської практики;
- 4) розробити досконалу методику складання аудиторських робочих документів що використовуються під час аудиту доходів підприємства;
- 5) запропонувати підприємствам у кожному окремому випадку самостійно визначати метод відображення доходу та вирішувати коли і в якому обсязі визнавати дохід від реалізації товарів у звітному періоді залежно від факту господарської операції;
- 6) удосконалити законодавство України у сфері фінансового контролю та гармонізувати нормативно правове забезпечення з міжнародними і європейськими стандартами.



Таким чином, можна зробити висновок, що в ході проведення аудиту доходів від операційної діяльності підприємства в ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» застосовують наступні методичні прийоми: розрахунково-аналітичні; економічний аналіз та аналітичні розрахунки; документальні. Додатково документальних методів відносяться:

- за формою: встановлюють дотримання нормативно-правових актів при відображенні операцій по реалізації товарів у первинних документах, облікових регістрах. Для встановлення юридичної сили первинного документу перевіряють наявність відповідних реквізитів: найменування документу та його коду; дати складання; зміст господарської операції; вимірників господарської операції (у кількісному і вартісному виконанні). Перевіряють справжність підписів, наявність штампів і печаток;

- за змістом: відповідність характеру відображеній у ньому господарській операції, обґрунтованість цін, застосування кількісних вимірників, тощо;

- зустрічна перевірка документів.

Стадія узагальнення та реалізації результатів аудиту доходів від діяльності підприємства включає такі методи:

- 1) документування результатів проміжного аудиту доходів від діяльності підприємства в спеціальному реєстрі;

- 2) аналітичне групування недоліків за винними особами;

- 3) економічна оцінка недоліків та заходи до їх профілактики: встановлюють, який розмір збитку для підприємства приніс той чи інший факт встановленого недоліку;

- 4) прийняття рішень щодо відшкодування завданих збитків підприємству, а також недопустимості їх повторення в майбутньому.

Таким чином, у дослідженні було визначено економічну сутність доходів підприємства особливості проведення аудиту доходів підприємства та запропоновано шляхи вдосконалення аудиту доходів підприємства. Грунтуючись на проведеному дослідженні процесу аудиту доходів

підприємства можна зазначити що аудит доходів є одним з найбільш необхідних видів контролю які використовуються власником для поліпшення фінансово господарської діяльності підприємства та усунення недоліків У подальших дослідженнях цієї проблеми необхідно вдосконалити методику проведення аудиту доходів підприємства у зв'язку із постійним розвитком ринкових відносин З кожним днем винаходять усе нові й нові способи шахрайства тому постає гостра необхідність в удосконаленні шляхах усунення проблем в аудиті доходів.

Ураховуючи те, що система аудиту в Україні знаходиться у процесі розвитку та вдосконалення, виникає необхідність у створенні системи контролю його якості. Сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань: методика перевірки залишається недосконалою і не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу розвитку аудиторської практики.

Виходячи з цього, запорукою професійного надання аудиторських послуг є налагоджений процес формування документації з аудиту, наявність якої, з одного боку, дає змогу аудитору в разі необхідності захистити сумлінність виконання своїх обов'язків, а з іншого – документування процедур аудиторської перевірки створює базу для контролю якості аудиторських перевірок.

### **Висновки до розділу III**

На підставі проведеного дослідження економічного аналізу та контролю доходів від операційної діяльності підприємства можна зробити наступні висновки:

1. Розглянувши систему аналітичних показників, інформаційну базу та основні методи економічного дослідження, ми дійшли висновку, що після

проведення аналізу і отримання певних результатів, необхідно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної діяльності даного підприємства. Для цього 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;

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.

2. Ознайомившись з методикою аналізу контролю на підприємстві, ми запропонуємо резерви зростання доходу підприємства:

1. За рахунок зниження ціни закупівлі, скорочення кількості посередників; використання системи цінових знижок.
2. За рахунок збільшення ціни реалізації, здійснення ефективної цінової політики, розширення продажу товарів.
3. За рахунок збільшення обсягів реалізації, здійснення маркетингу збуту товарів, надання кредиту при реалізації товарів, розширення систем торгівельних послуг, вживання ефективних рекламних заходів.

Тому, можливими ефективними шляхами збільшення прибутку є насамперед, ріст товарообігу і зменшення витрат обігу торгівельного підприємства. Для цього, необхідно володіти ринковою ситуацією, своєчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку.

3. Проаналізувавши методику аудиту доходів у дослідженні було визначено економічну сутність доходів підприємства, особливості



проведення аудиту доходів підприємства та запропоновано шляхи вдосконалення аудиту доходів підприємства. Ураховуючи те, що система аудиту в Україні знаходиться у процесі розвитку та вдосконалення, виникає необхідність у створенні системи контролю його якості. Сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань: методика перевірки залишається недосконалою і не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу розвитку аудиторської практики.

## ВИСНОВКИ

Дослідження обліку, аналізу та оподаткування, що були проведені у випускній кваліфікаційній роботі дають можливість зробити наступні висновки:

1. Визначили економічний зміст понять «доходи підприємства» - це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власною капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) та «операційна діяльність» - це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Критерії визнання доходу збігаються за обома стандартами та передбачають ймовірне надходження економічних вигод. У МСБО 18 та ПСБО 15 зазначено, що не визнаються доходами: суми податків і обов'язкових платежів, які підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітету.

2. Проаналізовано економіко-правове забезпечення та нормативна база і спеціальна література з обліку, контролю та аналізу доходів від діяльності, яка свідчить про достатньо повне нормативне регулювання питань господарської діяльності підприємств. 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 в торгівлі. Сучасна спеціальна економічна література розглядає актуальні питання реформування бухгалтерського обліку в Україні, аналізу та контролю господарської діяльності підприємств. При цьому основна увага приділяється удосконаленню методології фінансового обліку відповідно Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку.

3. Аналізуючи наведені дані можемо зробити висновок, що фінансовий стан ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» протягом 2013-2017 років за такими показниками, як прибутковість, рентабельність, ліквідність, провівши оцінку фінансової стійкості та ділової активності підприємства, можна зазначити наступне: підприємство дуже залежне від зовнішніх джерел фінансування, воно не в змозі погасити навіть десятої частини всіх короткострокових боргів. Прибутковість носить нестабільний характер. Загалом по підприємству негативні показники, пов'язані з неефективним управлінням та економічною кризою. Основним резервом збільшення прибутку є зниження витрат. Аналізуючи собівартість продукції, знаходимо резерви її зниження, які водночас є і резервами збільшення прибутку.

4. Виявлено, що на даному етапі розвитку економічних відносин облік, аналіз та контроль доходів не враховують вимоги, котрі висуваються системою управління до них. Недосконалість організації та методики обліку, аналізу і контролю цього об'єкта спричиняє втрату частини інформації, змісту та призначення, викривлення суті, зниження достовірності, унеможливлення дослідження й управління. Тому, науково обґрунтовані рішення цих проблем є передумовою для покращення стану обліку, аналізу та контролю доходів, запровадження яких на підприємствах суттєво підвищить ефективність управління.

5. Критична оцінка структури й змісту фінансової звітності відповідно до П(С)БО на НП(С)БО свідчить про зміну методики її складання через укрупнення та перегруповування окремих статей звітності, включення до її складу додаткових розділів тощо. Головною перевагою реформування є альтернативність вибору підприємством методу складання звітності (прямий чи непрямий – для Звіту про рух грошових коштів), методу відображення статей (тільки за залишковою вартістю або за залишковою та первісною вартістю), вибір та включення до звітності окремих статей із загального переліку, що запропонований законодавцями.



6. При формуванні інформаційної системи обліку доходів підприємства доцільно враховувати не лише вимоги правил та принципів бухгалтерського обліку, але й вимоги власників і менеджерів підприємства. Дискусійність багатьох позицій теоретичного та нормативного характеру викликають методологічні, методичні та практичні проблеми обліку доходів підприємства, і тому потребують досліджень.

Сучасна система оподаткування намагається будь-яким чином захистити представників малого підприємництва від надмірного тиску з боку держави, хоч і має певні недоліки. Малому бізнесу надано право вибору тих умов, які йому більше всього сприятливі для ведення діяльності, що спостерігається в більшості розвинених держав та тих, хто тільки розвивається, адже саме за рахунок цього сектору багато країн отримали значний поштовх до покращення загального економічного стану держави. Проте вітчизняна система перебуває на етапі затяжного реформування всіх сфер, зокрема і податкової. На представників малого бізнесу чекає в найближчому майбутньому значний стрибок податкового зобов'язання, що похитне їхню і без того не стабільну діяльність. Цей крок є вимушеним в процесі зміни ситуації загалом в державі, проте доцільним є лібералізація загальної податкової системи перед тим як підводити до її показників єдиний податок. Тому, всі дискусії щодо подальшої долі спрощеної системи оподаткування є виправданими, адже рішення потребує максимальної обґрунтованості та необхідності. Вдале реформування призведе в перспективі до зростання надходжень до бюджету, сприяння розвитку малого бізнесу і виходу з рамок єдиноплатників, подолання тінізації, розширення ринку та подолання кризових явищ в економіці держави.

7. Розглянувши систему аналітичних показників, інформаційну базу та основні методи економічного дослідження, ми дійшли висновку, що після проведення аналізу і отримання певних результатів, необхідно раціонально скористатися вихідними даними для подальшої ефективної діяльності даного підприємства. Для цього 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;

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.

8. Ознайомившись з методикою аналізу контролю на підприємстві, ми запропонуємо резерви зростання доходу підприємства: 1) за рахунок зниження ціни закупівлі, скорочення кількості посередників; використання системи цінкових знижок<sup>4</sup> 2) за рахунок збільшення ціни реалізації, здійснення ефективної цінової політики, розширення продажу товарів; 3) за рахунок збільшення обсягів реалізації, здійснення маркетингу збуту товарів, надання кредиту при реалізації товарів, розширення систем торгівельних послуг, вживання ефективних рекламних заходів. Тому, можливими ефективними шляхами збільшення прибутку є насамперед, ріст товарообігу і зменшення витрат обігу торгівельного підприємства. Для цього, необхідно володіти ринковою ситуацією, своєчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку.

9. Проаналізувавши методику аудиту доходів у дослідженні було визначено особливості проведення аудиту доходів підприємства та запропоновано шляхи вдосконалення аудиту доходів підприємства. Ураховуючи те, що система аудиту в Україні знаходиться у процесі розвитку

та вдосконалення, виникає необхідність у створенні системи контролю його якості. Сьогодні якість вітчизняного аудиту взагалі й аудиту фінансової звітності зокрема викликає багато нарікань: методика перевірки залишається недосконалою і не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу розвитку аудиторської практики.

Вироблені у випускній кваліфікаційній роботі пропозиції та рекомендації щодо удосконалення обліку, аналізу і оподаткування доходів від операційної діяльності будуть сприяти більш ефективній організації цінової політики підприємства та збільшенню рентабельності його діяльності.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Оптова торгівля в Україні [Електронний ресурс]: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Якимець Ю.В. Особливості обліку доходів операційної діяльності підприємств оптової торгівлі // Вісн. Київ. нац. торг. екон. ун-ту. – 2017.
3. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т.1/Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. - К.: ВЦ «Академія», 2000. – 864 с
4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., донов. та CD) / Уклад. голов. ред.. В.Т. Бусел. К. : Ірпінь : ВТ “Перун”, 2007. - 173 с.
5. Стаття 142. Прибуток (доход) суб'єкта господарювання [Електронний ресурс]: [https://urist-ua.net/кодекси/господарський\\_кодекс\\_україни/стаття\\_142/](https://urist-ua.net/кодекси/господарський_кодекс_україни/стаття_142/)
6. Цивільний Кодекс України, № 435 від 16.01.2003 р. // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]: <http://zakon.rada.gov.ua/>
7. Податковий Кодекс України, № 2755-VI від 02.12.2010 р. // Офіційний веб-сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]: <http://zakon.rada.gov.ua/>
8. П(С)БО 15 «Дохід», затверджено наказом МФУ від 29.11.99 ; укл. В. Кузнецов. – Х. : Фактор, 2008. – 176 с
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) МСФЗ 18 «Дохід». – М. : Перспектива, 1994. – 136 с.
10. Сопко В. В. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства // Фінанси, облік і аудит. - 2013 р. - № 2 (22). - 241-251 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с.

12. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики [Текст]: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
13. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272с.
14. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : монографія / Л. В. Нападовська [та ін.] ; ред. Л. В. Нападовська ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. - К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. - 736 с. - Бібліогр.: с. 734.
15. Тарнавська Н. П. Нові погляди на сутність конкурентоспроможності підприємств / Н. П. Тарнавська, І. І. Макарова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 12 (115). – С. 57–66.
16. Економічна енциклопедія. У трьох томах. – Т. 1 / за ред. С.В. Мочерного та ін. – К. : Вид. центр "Академія", 2002. – 863 с.
17. Іфтемічук В.С. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність) : терміни, поняття, персоналії / В.С. Іфтемічук, В.А. Григорьев, М.І. Маниліч, Г.Д. Шутак. – [за наук. ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемічука]. – К. : Магнолія плюс, 2004. – 688 с.
18. Примак Т.О. Економіка підприємства: навч. посіб./ Т.О. Примак. – К. : Вікар, 2001. – 178 с.
19. 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. – 2009. – № 7. – С. 221-225.
20. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська //

Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.- техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 117-123.

21. 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.nbuiv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnau/2010\\_154\\_3/10ktg.pdf](http://www.nbuiv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf).

22. Абрютіна М.С. Экономика предприятия : учебник / М.С. Абрютіна. – М. : Изд-во "Дело и Сервис", 2004. – 528 с.

23. Ніколаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії "дохід підприємства" /В.П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК : наук.-виробн. журнал. – 2009. – № 3. – С. 90-92.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

25. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – 3-е изд. – К. : Ника-Центр, 2007. – 768 с.

26. Економіка підприємства / Заг. ред. Ушакова Н. М. – К. : КНТЕУ, 2005. – 569 с.

27. Абрютіна М. С. Экономика предприятия / М. С. Абрютіна. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 528 с.

28. Бланк И. А. Торговый менеджмент / И. А. Бланк. – 2-е изд. – К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. – 784 с.

29. Бойчик І. М. Економіка підприємства / [І. М. Бойчик, П. С. Харів, М. І. Хопчан , Ю. В. Піча]. – К. : Каравела ; Л. : Новий світ 2000, 2001. – 298с.

30. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. Бутинця Ф. Ф. – 7-е вид. – Житомир : ПП «Рута», 2006. – 832 с.

31. Бухгалтерський облік в торгівлі. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» : підручник з грифом МОНУ / За ред.



208 проф. Ф. Ф. Бутинця та доц .Н. М. Малюги. – 2-е вид., перероб. – Житомир :ПП «Рута», 2002. – 576 с.

32. Грещак М. Г. Внутрішній економічний механізм підприємства / М. Г. Грещак , О. М. Гребешкова, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2001. – 228 с.

33. Економіка підприємства / За заг. ред. Покропивного С. Ф. – 2-е вид. – К.: КНЕУ, 2004. – 528 с.

34. Попович П. Операційний аналіз прибутку в складі маржинального доходу / П. Попович, Я. Попович // Економічний аналіз : збірн. наук. праць. – Вип. 2 (18). – 2008. – С. 263–267.

35. Продиус Ю. И. Экономика предприятия / Ю. И. Продиус. – Х. : Одиссей, 2004. – 416 с.

36. Панченкова Ю.В., Зеленська О.Г. Економічна суть доходів основної діяльності підприємства // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.10. – С. 239-248.

37. Блонська В.І., Сподарик О.М. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008, вип. 18.6. – С. 117-123.

38. Ніколаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії "дохід підприємства" [Текст] / В.П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК. - 2009. - № 3. - С. 90-92.

39. Голуб Н.М. Вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів // Вісник ЖДТУ. – 2009. - №4(50). – С. 43-46.

40. Параскевич Л.В. Удосконалення обліку доходів та їх відображення у фінансовій звітності цукрових заводів // Сталий розвиток економіки. – 2011. - №9. – С. 218-223.

41. Кравченко Т. С. Теоретичні аспекти аудиту доходів торговельного підприємства // Вісник ХНЕУ. – 2012. - №5. – С. 38-39.

42. Бровко, О.Т. Проблеми обліку доходів підприємства та перспективи їх вирішення [Текст] / Бровко О.Т., Деревянко А.В., Стопчак

Н.О. // Сборник научных трудов "Вестник НТУ "ХПИ" : Технічний прогрес та ефективність виробництва №55 - Вестник НТУ "ХПИ", 2008.

43. Швиденко А. І. Бровко В. М. Облік доходів підприємства: сучасна практика, проблеми, шляхи вдосконалення.[Електронний ресурс] - Режим доступу: [http://www.khibs.edu.ua/1\(6\)2009/R2/4.pdf](http://www.khibs.edu.ua/1(6)2009/R2/4.pdf)

44. Скрипник М.Є. Особливості організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві// Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал.- м. Хмельницький. – 2011.

45. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області) : Дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. - К., 2006. - 259 с.

46. Костів М.А. Управлінські аспекти обліку та контролю операційних доходів і витрат на підприємствах електролампового виробництва : дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Укоопспілка; Львівська комерційна академія. - Л., 2006. – 248 с.

47. Леженко Л.І. Облік і аудит формування фінансових результатів (на прикладі хлібопекарних підприємств України) : Дис. канд. наук: 08.00.09 / Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". - К., 2007. – 261с.

48. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., №996-XIV – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

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

50. Венетуліс Т.А., Рибіна О.А. Організація обліку і аналізу доходів та фінансових результатів на підприємстві / Т.А. Венетуліс, О.А. Рибіна / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=72489>

51. Торгівля цінними паперами в Україні: навчальний посібник / авт. кол.: С.О.Москвін, Н.В.Дегтярьова, К.К.Бовкун, Д.С.Бутенко [та ін.] – К.: АДС УМКЦентр, 2015. – 344 с.

52. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 № 73 – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

53. Ярова Л. Г. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : конспект лекцій / Л. Г. Ярова. – Мелітопіль.: Таврійський національний університет ім. В.І. Вернадського, 2007.

54. Борецька Т. М. Проблеми і перспективи обліку знижок при здійсненні процесу реалізації / Т.М. Борецька / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://intkonf.org/boretska-t-m-problemi-i-perspektivi-obliku-znizhok-pri-zdiysnenni-protsesu-realizatsiyi/>

55. Нападовська Л.В., Алексєєва А.В., Бакурова О.А., Веренич О.Г. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів / За заг. ред. Л.В. Нападовської.- К.:КНТЕУ. – 2006.

56. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбатов М.І. та ін. Економічний аналіз. – К.: Кондор, 2005. – 340 с.

57. Голов С. Управлінський облік : Підручник/ Сергій Голов,. -К.: Лібра, 2003. - 703 с.

58. Лень В. Управлінський облік : Навчальний посібник / Василь Лень,. -К.: Знання-Прес, 2003. - 287 с.

59. Пушкар М. Управлінський облік : Навч. посіб. для студ. вуз./ Михайло Семенович Пушкарь,; Михайло Пушкар. -3-є вид., стер.. - Тернопіль: Карт-бланш, 1997. -163 с.

60. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів. / За ред.



проф. Ф.Ф. Бутинця. - 3-тє вид., доп. і перероб. - Житомир: ПП "Рута", 2005.- 448с.

61. Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль, 2003. – 510с.

62. Брігхем Ю., Гапенскі Л. Фінансовий менеджмент. Пер. з англ. / Под ред. Ковальова В.В. У 2-х томах. - М.: Економічна школа, 1998

63. Давидович І. Є. Д 13 Контролінг: Навчальний посібник. - К.: Центр учбової літератури, 2008. - 552 с.

64. Ковальовська І.А. Програмне забезпечення сучасного торгового підприємства // І.А. Ковальовська / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://intkonf.org/kovalovska-ia-programne-zabezpechennya-suchasnogo-torgovogo-pidpriemstva/>

65. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту [Текст] : Навч. посібник; 4-те вид. /. - К. : Знання-Прес, 2006. - 349 с.

66. Сопко В., Завгородній В. С 64. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. - К.: КНЕУ, 2000. - 260с.

67. Ткаченко І.Т. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. - К.: КНЕУ, 2003.

68. Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 439 с.

69. Шевчук О.А. Імплементация автоматизованої інформаційної системи обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств // О.А. Шевчук / [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <dspace.uzhnu.edu.ua/jsru/bitstream/lib/13121/1/Шевчук%20>

70. Баканов М.І., Шеремет А.Д. Теорія економічного аналізу. – М.: Фінанси і статистика, 2005. – 536 с.

71. Шурміна А. О. Аналітичне забезпечення оперативного управління доходом операційної діяльності / А. О. Шурміна // Вісник СевНТУ : зб. наук. пр. – Севастополь : Вид-во Севастоп. нац. техн. ун-ту, 2010. –Вип. 109: Економіка і фінанси. – С. 177–182.

72. Гавран, В. Я. Організаційно-інформаційна модель економічного аналізу запасів підприємства [Текст] / В.Я. Гавран, І.І. Грибик // Проблеми та перспективи розвитку економіки і підприємництва та комп'ютерних технологій в Україні : зб. тез доп. за матеріалами XI Наук.-практ. конф., 30 берез. - 4 квіт. 2015 р., Львів / М-во освіти і науки України, Нац. ун-т "Львів. політехніка", Ін-т підприємництва та перспект. технологій. — Львів, 2015. — С. 121-123.

73. Куля О. Г. Проблеми фінансового аналізу підприємства / О. Г. Куля // Управління розвитком. - 2014. - № 13. - С. 49-50.

74. Лисенко А. М. Удосконалення методики проведення комплексного аналізу фінансової звітності малого підприємства / А. М. Лисенко, Ю. Ю. Недовоз // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2012. - Вип. 22(2). - С. 136-143.

75. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. посібник / За ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. – 1112 с.

76. Юшко Сергій Васильович. Формування доходів підприємства та підвищення економічної ефективності їх господарювання: дис. канд. екон. наук : Харківський аграрний університет – Х. - 2009 – 20с.

77. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства: Підручник для вузів – К.: Хрещатик, 2001, - 800с.

78. Савченко В.Я. Аудит: Навч. Посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322с.

79. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник. – К., 2002. – 223 с.

80. Полякова Л.М., Корягін М.В., Воськало В.І., Чубай В.М. Аудит: Навч. посібник. Сер. Дистанційне навчання. Львів: Вид-во Нац.ун-ту «Львівська політехніка», 2004. - № 21. – 248 с.



81. Петрик О.А. „Аудит: методологія і організація: Монографія. –К., 2003. – 260 с.

82. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. Вид. 2-е, доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. - Житомир; ЖІТІ, 2000. – 387 с.

83. Корош Н.І. Аудит: методологія і організація. -К: Т-во “Знання”, КОО, 2001. - 402с.

84. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник для студентів вищих навч. закладів. - 2-ге вид., випр. і доп.- К. : Алерта, 2007.

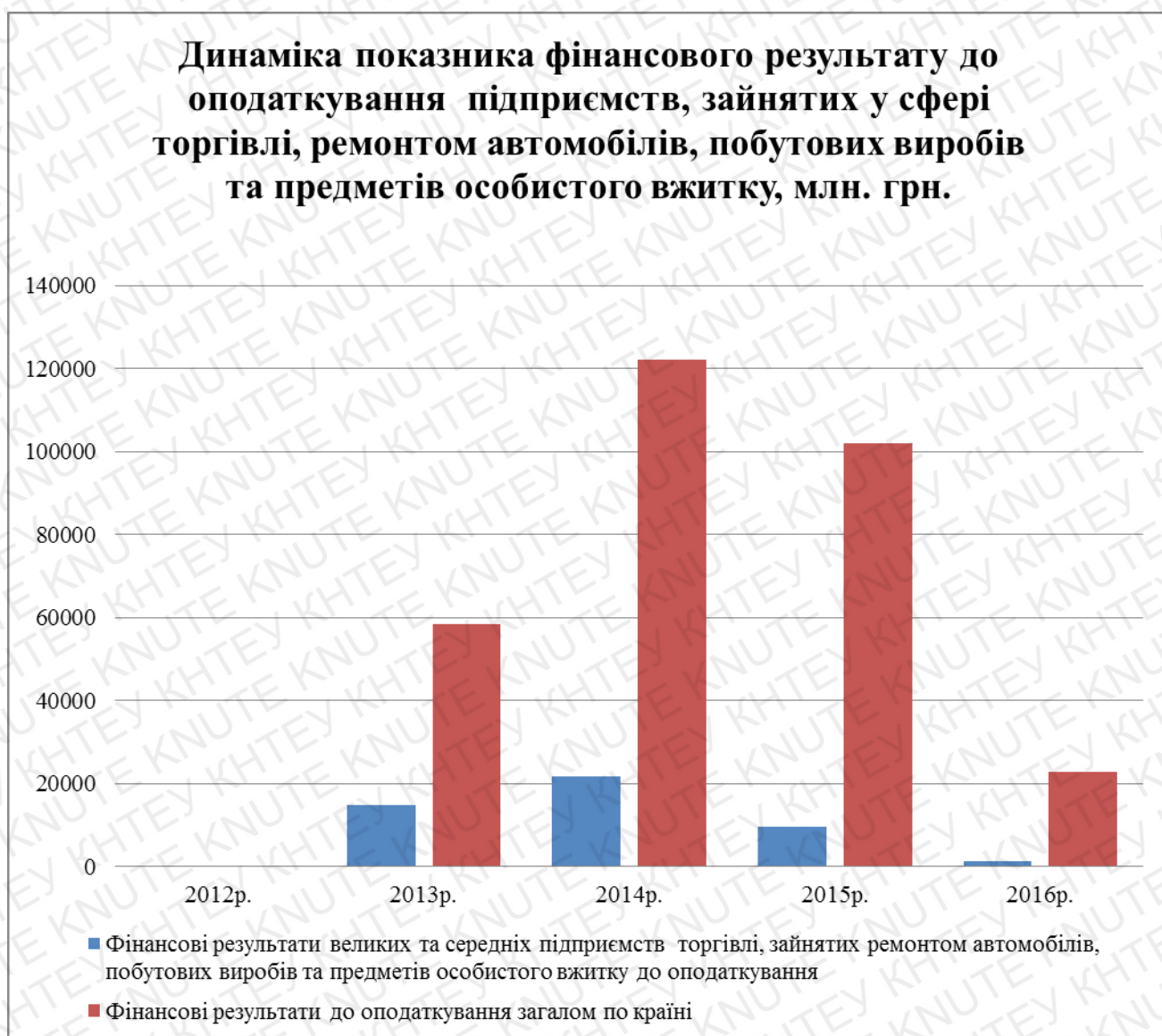
85. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб"єктів підприємницької діяльності: Навч. посібник.-К.: ЦУЛ, 2004

86. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб"єктів підприємницької діяльності: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів, які навчаються за освітньо-професійною програмою бакалавра зі спеціальності "Облік і аудит". - К.: ЦУЛ, 2004. – 298 с.



## ДОДАТКИ

## Додатко А



*Рис.А.1. Динаміка показника фінансового результату до оподаткування підприємств, зайнятих у сфері торгівлі, ремонтом автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, млн. грн.  
 (складено за даними [1])*

**Аналіз діючої нормативно-правової бази  
з обліку, аналізу і оподаткування доходів операційної діяльності**

№ п/п	Нормативний документ	Характеристика	Використання у обліково-аналітичному процесі
1.	Конституція України від 30.09.2016, підстава 1401-19– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80">http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80</a>	Регулює права та обов'язки людини та державний устрій держави	Забезпечення діяльності підприємства
2.	Господарський кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.	Підприємства, установи, організації, інші юридичні особи (у тому числі іноземні), громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і в установленому порядку набули статусу суб'єкта підприємницької діяльності, мають право звертатися до господарського суду згідно з встановленою підвідомчістю господарських справ за захистом своїх порушених або оспорюваних прав і охоронюваних законом інтересів.	Підприємство зареєстровано як суб'єкт підприємницької діяльності
3.	Цивільний кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.	Цивільним законодавством регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників.	Підприємство регулює правові відносини
4.	Податковий Кодекс України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.	Цей Закон визначає оподаткування підприємств, установ, організацій, інших юридичних осіб (у тому числі іноземні), громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність	Підприємство формує і сплачує податкові зобов'язання
5.	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність–	Цей Закон визначає правові засади	Підприємство регулює організацію, ведення



№ п/п	Нормативний документ	Характеристика	Використання у обліково-аналітичному процесі
	[Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.	регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні	бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
6.	Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125–ХІІ (зі змінами й доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації аудиторської діяльності	Визначення порядку проведення аудиту зобов'язань підприємства
7.	Кодекс законів про працю України – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua.	Даний кодекс законів про працю описує сукупність правил, норм, згідно яких кожна людина має право на працю та право на оплату своєї праці, право на відпочинок та інші права які описуються даним КЗоТ	Визначення правил, норм, згідно яких кожна людина має право на працю та право на оплату своєї праці, право на відпочинок та інші права
8.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи”, затверджене Наказом Міністерства фінансів України 31.01.2000 N 20, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 11.02.2000 р. за N 85/4306 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <a href="http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00">http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00</a>	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходів та її розкриття у фінансовій звітності	Визначення вимог щодо відображення в обліку доходів підприємства
9.	Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945">http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945</a>	Визначає методологічні положення ведення бухгалтерського обліку за МСФЗ	При визначенні методологічних основ ведення бухгалтерського обліку доходів
10.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису	Визначення організація бухгалтерського обліку доходів підприємства



№ п/п	Нормативний документ	Характеристика	Використання у обліково-аналітичному процесі
		інформації про наявність і рух активів, капіталу, доходів та факти фінансово-господарської діяльності підприємств	
12.	План рахунків бухгалтерсь-кого обліку та Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов’язань” № 291 від 30.11.99 р//. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Наведений перелік рахунків, які необхідні для реєстрації бухгалтерської інформації про діяльність господарського суб’єкту	Використовується для складання робочого плану з обліку доходів
13.	Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5229">http://visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5229</a> .	Визначає порядок формування форм фінансової звітності	При формуванні інформації про зобов’язання та узагальненні її в фінансовій звітності
14.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс] / Офі- ційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Визначає порядок формування документального забезпечення у бухгалтерському обліку на підприємстві	Для формування документального забезпечення у бухгалтерському обліку на підприємстві
15.	Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-ХІІ: за станом на 13.10.2010 [електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <a href="http://zakon.rada.gov.ua">http://zakon.rada.gov.ua</a>	Цей Закон регулює відносини щодо створення, збирання, одержання, зберігання, вико- ристання, поширення, охорони, захисту інформації	Застосовано при розгляді інформа-ційного забезпе- чення контролю та аналізу



**Додаток В**  
**Таблиця В.1**

**Огляд спеціальної літератури з питань з обліку, аналізу і оподаткування доходів операційної діяльності**

№ п/п	Назва джерела спеціальної літератури, ким і коли видано	Короткий зміст	Використано в роботі
1	2	3	4
1	<a href="#">Белозерцев В. С.</a> Фактори впливу на динаміку та якість дебіторської заборгованості підприємства: теоретичний аспект / В. С. Белозерцев // <a href="#">Технологический аудит и резервы производства</a> . - 2015. - № 4(5). - С. 4-10.	У статті розкриваються фактори впливу на динаміку та якість дебіторської заборгованості підприємства	Використано при проведенні аналізу дебіторської заборгованості покупців
2	<a href="#">Волковицька О. М.</a> Міжнародні нормативи та зарубіжний досвід в організації облікового процесу розрахунків з покупцями та замовниками / О. М. Волковицька, С. Ю. Болтач // <a href="#">Економіка та держава</a> . - 2015. - № 1. - С. 72-75.	У статті розкриваються міжнародні нормативи та зарубіжний досвід в організації облікового процесу доходів	Використано при розкритті організації облікового процесу доходів
3	Волковицька О.М. Формування системи внутрішнього контролю розрахунків з покупцями та замовниками / О. М. Волковицька, С. Ю. Болтач/. Ефективна економіка. – 2014. - №12.- С.2-6	Розглянуто основні методи та принципи формування систему внутрішнього контролю, необхідність його впровадження. Детально висвітлено недоліки відсутності контрольної системи та ефективність її впровадження	Використано при розкритті методики контролю операцій з покупцями та доходів від реалізації
4	<a href="#">Ганусич В. О.</a> Облік дебіторської заборгованості: управлінський та організаційний аспекти / В.О. Ганусич, І. В. Гурська // <a href="#">Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка</a> . - 2016. - Вип. 1(1). - С. 441-445.	Розглянуто управлінський та організаційний аспекти обліку дебіторської заборгованості	Використано при розкритті обліку дебіторської заборгованості покупців
5	<a href="#">Дідоренко Т. В.</a> Завдання та принципи побудови обліку розрахунків з покупцями і замовниками / Т. В. Дідоренко, І. М. Белова // <a href="#">Сталий розвиток економіки</a> . - 2015. - № 3. - С. 217-220.	У статті розглянуто завдання та принципи побудови обліку розрахунків з покупцями і замовниками	Використано при розкритті обліку операцій з покупцями
6	<a href="#">Дмитренко А. В.</a> Бухгалтерський і податковий облік безнадійної та сумнівної дебіторської заборгованості / А.В. Дмитренко, М.П. Шеремет // <a href="#">Економіка і регіон</a> <b>Продовж. дод. В</b>	У статті розглянуто бухгалтерський і податковий облік безнадійної та сумнівної дебіторської заборгованості	Використано при розкритті обліку безнадійної та сумнівної дебіторської заборгованості покупців
7	Добровольська О.В. Сучасна сис-	У статті розкривається	Організація конт-



	тема організації контролю доходів підприємств//Вісник Запорізького наці-онального університету, 2010. -№1(5). – С.5-11	система організації конт-ролю доходів підприємств	ролю доходів під-приємстві
8	Дубровська Є.В. Дослідження сутності поняття «Доходи»/Є.В. Дубровська // Вісник Сумського державного університету. Сер. Економіка. - Суми: СумДУ, 2014. - № 2.- С. 202-205	У статті розкриваються питання дослідження сутності поняття «доходи»	Використано при розкритті сутності поняття «доходи»
10	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 за між-народними та національ-ними стандартами	Використано при розкритті питання обліку доходів
11	<u>Кучеркова С. О.</u> Покращення аналітичного обліку реалізації продукції та розрахунків з покупцями [Електронний ресурс] / С. О. Кучеркова // <u>Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси</u> . - 2012. - Вип. 9(2). - С. 223-228.	В статті розглядається облік реалізації продукції, пропонується удоскона-лення аналітичного обліку і використання управ-лінської звітності щодо обліку доходів	Використано при розкритті питання обліку доходів
12	Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010 . – 412 с.	У навчальному посібнику розкриваються теоретичні та практичні аспекти фінансового аналізу на підприємстві	Використано при розкритті питання аналізу доходів
13	Москалюк Г.О. Облік та контроль доходів: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення.// [Електронний ресурс. – Режим доступу: <a href="http://www.nbuv.gov.ua/Meneg-ment/2012.../32.pdf">http://www.nbuv.gov.ua/Meneg-ment/2012.../32.pdf</a>	У статті розкриваються питання обліку та конт-ролю доходів і: існуючі проблеми та шляхи їх вирішення	Організація веден-ня обліку та конт-ролю доходів
14	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 прак-тичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті питання обліку доходів
15	<u>Скрипник М. І.</u> Особливості відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість в розрахунках з покупцями та замовниками / М.І. Скрипник, К.В. Безверхий, А.Г. Стронська // <u>Вісник Київського національного університету технологій та дизай-</u> <b>Закінчення. дод. В</b> 2015. - № 3. - С. 19-26.	У статті розглянуто особ-ливості відображення податкового зобов'язання з податку на додану вартість в розрахунках з покупцями та замовниками	Використано при розкритті питання оподаткування доходів від операційної діяльності підприємства
16	Сльозко Т.М. Бухгалтерський об-	У монографії досліджено	Використано при



	лік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. - К.: Центр учбової літератури, 2013. - 303 с.	теоретичні та практичні аспекти обліку в умовах інституційних перетворень	розкритті питання обліку доходів
17	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 обліку доходів
18	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
19	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 при розкритті аналізу доходів
20	Фінансовий облік: підручник /Л.В. Нападівська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова [та ін.]; за заг. ред. Л.В. Нападівської. - К.:КНТЕУ,2013.- 700с.	У підручнику висвітлюються теоретичні та практичні аспекти обліку на підприємстві	Використано при розкритті обліку доходів

## Пояснювальна записка

Таблиця Г.1

## Рівень забезпеченості ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» ресурсами

Показник	2013	2014	2015	2016	2017	відхилення 2017 до 2013	
						абсолютне	відносне
Загальна вартість активів (майна)	402,7	253,0	580,7	238,1	352,4	-50,3	-0,13
Вартість необоротних активів	50,0	72,0	187,0	186,2	318,8	268,8	537,6
Вартість оборотних активів	352,7	181,0	393,7	51,9	33,6	-319,1	-90,47
Дебіторська заборгованість	-	-	-	-	-	-	-
Вартість основних засобів:							
-первісна	52,0	74,0	189,0	189,0	322,0	179	15,0
-залишкова	50,0	72,0	187,0	186,2	318,8	345	20,0
-знос	2,0	2,0	2,0	2,8	3,2	1,2	60,0
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,038 5	0,027 0	0,010 6	0,014 8	0,009 9	X	X

Згідно наведених розрахунків загальна вартість активів (майна) підприємства на кінець 2017 року склала 352,4 тис. грн. В порівнянні з 2013 роком вона зменшилась на 50,3 тис. грн. або 0,13%. Це свідчить про те, що підприємство повільно розвивається і має нестабільний фінансовий стан.

Вартість необоротних активів у 2017 році в порівнянні з 2013 роком збільшилась на 268,8 тис. грн.; оборотних – зменшилась на 319,1 тис. грн.

Первісна вартість основних засобів у 2017 році в порівнянні з 2013 роком збільшилась на 179 тис. грн., коефіцієнт зносу основних засобів свідчить, що основні засоби підприємства зношені на 1% (2015р.) і не потребують більш інтенсивного оновлення.

Таблиця Г.2

## Аналіз доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

Показник	Роки						Абсолютне відхилення			Відносне відхилення			
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2015	2016	2017	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	659425	969612	1204203	1480735	1593528	310187	234591	276532	112793	47,03	24,19	22,96	7,6
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	109905	153440	186645	246502	264482	43535	33205	598573	17980	39,61	21,64	32,07	7,3
Інше вирахування з доходу	0	0	244878	49	325	0	244878	-248829	279	0	100	-1,61	53,3
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	549520	816172	772680	1234084	1328721	266652	-43492	461404	94637	48,52	-5,3	59,71	7,7
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	520195	793269	692906	1157891	1240706	273074	-100363	464985	82815	52,49	-12,65	67,11	7,2
Інші опер доходи	913	1738	15041	104772	30348	825	13303	89731	-74424	90,36	765,2	596,5	-71,0
Адміністративні витрати	16903	20995	26890	37375	42779	4092	5895	10485	5404	24,21	28,8	38,99	14,5
Витрати на маркетинг	232	341	645	208	1021	109	304	-437	813	46,98	89,15	-67,75	390,9
Інші опер доходи	10477	4085	26344	22117	47642	-6392	22259	-4227	25525	-61,01	544,9	-16,05	115,4

Продовж. дол. Г





Продовження таблиці Г.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Фінансові результати від операційної діяльності	2626	-780	40936	121265	26921	-3406	40156	80329	-94344	129,7	5148	66,24	-77,8
Фінансові доходи	4429	3671	4374	4214	757	-758	703	-160	-3457	-17,1	19,15	-3,6	-82,0
Фінансові витрати	0	0	0	252	0	0	0	252	-250	0	0	-100	100
Інші доходи	3244	3374	3604	0	7560	130	230	-3604	7560	4,0	6,81	0	100
Інші витрати	530	271	260	1015	0	-259	-11	755	-1015	-48,87	-4,06	290,4	100
Фінансові результати від звичайної діяльності	9769	5994	48654	160170	35238	-3775	42660	11516	-124932	-38,6	711,7	229,2	-77,9
Податок на прибуток	7787	4491	9296	37640	7400	-3296	4805	28344	-30240	-42,3	106,9	304,9	-80,3
Чистий прибуток	1982	1503	39358	122530	27838	-479	37855	83172	-94692	-24,2	2518,6	211,3	-77,3

**Продовження дод. Г**

Ліквідність фірми - це спроможність підприємства перетворювати свої активи в гроші для покриття всіх необхідних платежів по мірі настання їхнього терміну. Підприємство, оборотний капітал якого складається переважно з коштів і короткострокової дебіторської заборгованості, як правило вважається більш ліквідним, порівняно з підприємством, оборотний капітал якого складається переважно з запасів.

Показники ліквідності застосовуються для оцінки спроможності підприємства виконувати свої короткострокові зобов'язання. Вони дають уявлення не тільки про платоспроможність підприємства на даний момент, але й у випадку надзвичайних подій.

Проведемо аналіз ліквідності та платоспроможності на основі даних, представлених у табл. Г.3.

Таблиця Г.3

**Оцінка ліквідності та платоспроможності підприємства ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

Показник	Критерій оцінки	Роки				
		2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	20	370,22	200,00	273,1 2	15,2 3	2,33
Коефіцієнт швидкої ліквідності	70	370,22	200,00	273,1 2	15,2 3	2,33
Коефіцієнт поточної ліквідності	200	636,64	2011,1 1	304,9 6	36,9 4	46,03

Критичні (нормальні) значення коефіцієнтів абсолютної, швидкої та поточної ліквідності дорівнюють відповідно 20%, 70% та 200%. Це означає, що на будь-який момент підприємство повинно мати можливість відшкодувати 20% поточних зобов'язань. Протягом періоду, тривалість якого визначається термінами короткострокової дебіторської заборгованості, має бути сплачено 70% поточних зобов'язань.



**Продовження дод. Г**

I, нарешті, за умов дотримання критерію, оборотні активи мають вдвічі перевищувати поточні борги підприємства: навіть, якщо підприємству доведеться термінова розрахуватися за поточними зобов'язаннями, має лишитися достатньо оборотних засобів для продовження господарської діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності характеризує негайну готовність підприємства погасити поточні зобов'язання і визначається як відношення суми грошових коштів підприємства та поточних фінансових інвестицій до суми поточних зобов'язань. Як видно з таблиці підприємство в 2013-2015 мало змогу негайно погасити 100% поточних зобов'язань. У 2016 та 2017 рр. ситуація змінилась, в 2016 році ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» має можливість негайно погасити 15,23% усіх поточних зобов'язань, а в 2017 – 2,33 % відповідно.

Коефіцієнт швидкої ліквідності засвідчує потенційну здатність підприємства погасити свої короткострокові зобов'язання за умови отримання від короткострокових реальних дебіторів всієї суми заборгованості. Даний показник співпадає з значеннями коефіцієнта абсолютної ліквідності, оскільки підприємство не має дебіторської заборгованості. Коефіцієнт поточної ліквідності, який ще називають загальним коефіцієнтом покриття, свідчить про достатність ресурсів оборотних активів для погашення своїх поточних зобов'язань. Цей показник зменшився по відношенню до 2013 року - у 2017р. на 92,77 - це свідчить про те, що підприємство втрачає можливість відшкодувати свої зобов'язання в повному обсязі.

Фінансова стійкість підприємства є однією з найважливіших характеристик фінансового стану підприємства. Вона пов'язана зі ступенем залежності від кредиторів і інвесторів характеризується співвідношенням власних і залучених коштів.

## Динаміка показників фінансової стійкості ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»

Назва показника	2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт автономії	0,1989	0,9368	0,3840	0,0021	0,3822
Коефіцієнт мультиплікації власного капіталу	5,0275	1,0675	2,6040	476,20	2,6162
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,2483	14,8125	0,6234	0,0021	0,6187
Коефіцієнт фінансового левериджу	0,6916	0,0380	0,5789	281,00	0,5419
Коефіцієнт загальної заборгованості	0,1376	0,0356	0,2223	0,5901	0,2072
Коефіцієнт маневрування	3,7116	0,7257	1,1865	-177,20	-0,2925
Коефіцієнт частки власного капіталу в оборотних активах	0,2271	1,3094	0,5664	0,0096	4,0089
Коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу	0,6916	0,0380	0,5789	281,00	0,5419
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів	0,1242	0,2846	0,3220	0,7820	0,9047
Коефіцієнт накопиченої амортизації	0,04	0,0278	0,0107	0,0105	0,0100

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності), який характеризує частку власного капіталу у загальній вартості авансованого капіталу підприємства. Чим більша частка власного капіталу, тим більша можливість підприємства подолати несприятливі ситуації щодо фінансового забезпечення господарської діяльності. Коефіцієнт автономії по відношенню 2017 року до 2016 року зростає, що свідчить про те що залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування відсутнє.

Мультиплікатор власного капіталу пов'язує рентабельність активів та рентабельність власного капіталу. Показує, у скільки разів рентабельність власного капіталу більша рентабельності активів. На підприємстві ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» рівень цього показника знаходиться на різних рівнях.

Коефіцієнт фінансової стійкості визначається як відношення власного та залученого капіталу. Коефіцієнт фінансової стійкості у відношенню 2017 року до 2013 року зріс, його показник становить 0,6187, це свідчить що підприємство є фінансово стабільним.

**Продовження дод. Г**

Коефіцієнт загальної заборгованості відображає питому вагу загальної заборгованості підприємства довгострокового і короткострокового характеру в загальній сумі активів підприємства. Кредити не отримувались протягом цілого року. Чим нижчий показник, тим стабільніший фінансовий стан підприємства.

Коефіцієнт маневрування власного капіталу характеризує ступінь мобільності власного капіталу щодо можливого вільного маневрування ним. Чим більше значення цього коефіцієнта, тим кращий фінансовий стан, оскільки підприємство має кращі можливості фінансового забезпечення виробничої та інших видів діяльності, проведення розрахунків з кредиторами. На ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» коефіцієнт маневрування має тенденцію до зменшення і в 2016-2017 рр. Становить від'ємне значення.

Коефіцієнт співвідношення залученого власного капіталу (фінансування) розраховується як відношення всієї суми залучених засобів та суми власних коштів.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства визначається як відношення вартості основних виробничих засобів (за вирахуванням суми їхнього зносу) до вартості майна підприємства. Реальна вартість основних засобів має тенденцію до збільшення з кожним роком. І якщо в 2013 році він був на позначці 0,1242, то вже в 2017 – 0,9047.

Коефіцієнт накопиченої амортизації характеризує ступінь спрацювання основних засобів підприємства і, на відміну від розглянутих показників, оцінюється за "відкритим" критерієм: чим нижчим буде значення даного коефіцієнта, тим вищої оцінки заслуговує стан основних засобів, їх відповідність сучасним вимогам виробництва.

Ступінь зносу основних засобів ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ» є низьким, а фонд ОЗ поповнюється новими активами.



**Продовження дод. Г**

На короткострокову ліквідність або платоспроможність підприємства впливає його здатність генерувати прибуток. У цьому зв'язку розглядається такий аспект діяльності підприємства як рентабельність. Це і якісний і кількісний показник ефективності діяльності підприємства.

*Таблиця Г.5*

**Динаміка рентабельності ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

Назва показника	2013	2014	2015	2016	2017
Чиста рентабельність	0,3807	0,0135	0,1484	0,1561	0,1748
Рентабельність власного капіталу	3,2672	0,0127	1,0000	183,0	1,0312
Рентабельність активів	0,6499	0,0119	0,3840	0,3843	0,3942

Коефіцієнт рентабельності діяльності (Чиста рентабельність) розраховується як відношення чистого прибутку підприємства до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг). Збільшення цього показника в період з 2014 по 2017 рік свідчить про зростання ефективності господарської діяльності підприємства, а зменшення в 2013 та 2014 роках - навпаки.

Коефіцієнт рентабельності активів (економічна рентабельність) характеризує рівень прибутку, що створюється всіма активами підприємства, які перебувають у його використанні згідно з балансом. Збільшення у 2017 році в порівнянні з 2014 роком свідчить про те, що спостерігається зростання попиту на продукцію підприємства.

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу (фінансова рентабельність) характеризує рівень прибутковості власного капіталу, вкладеного в дане підприємство, тому найбільший інтерес представляє для наявних і потенційних власників й акціонерів.

**Продовження дод. Г**

Заключний розділ аналізу фінансової стійкості підприємства охоплюють коефіцієнти ділової активності.

Стабільність фінансового стану підприємства в умовах ринкової економіки обумовлена значною мірою його діловою активністю, що залежить від шпроти ринків збуту продукції, його ділової репутації, ступеня виконання плану за основними показниками господарської діяльності, рівня ефективності використання ресурсів і стабільності економічного зростання.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті проявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності полягає в дослідженні рівнів і динаміки коефіцієнтів оборотності.

Таблиця Г.6

**Показники ділової активності ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

Назва показника	2013	2014	2015	2016	2017
Коефіцієнт оборотності активів	1,7070	0,8771	2,5871	2,462 0	2,2545
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	12,407 9	24,655 6	11,636 7	4,172 2	10,883 6
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	1,6958	0,9184	11,956 2	6,255 7	8,8527
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	13,748 0	3,0819	8,0337	3,148 2	2,4922
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	8,5818	0,9363	6,7368	1172, 4	5,8983

Коефіцієнт оборотності активів – відображає швидкість обороту сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обіг, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна одиниця активів. У 2016 році цей показник виріс у 1,32 рази, що свідчить про збільшення виробництва, тобто збільшення прибутку.

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості показує розширення або зниження комерційного кредиту, наданого підприємству.

**Закінчення дод. Г**

Зростання коефіцієнта означає збільшення швидкості оплати заборгованості підприємства. В 2017 році значення коефіцієнта зросло в 2,6 рази, але по відношенню до 2012 року зменшилось на 12,3 %.

Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів відображає число оборотів товарно-матеріальних запасів підприємства за аналізований період. Значення цього коефіцієнта в 2017 році становить 8,8527, що свідчить про більш ліквідну структуру оборотних активів й тим стійкіше фінансове становище підприємства ніж у 2013 та 2014 роках (значення коефіцієнтів 1,6958 та 0,9184 відповідно).

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості основних засобів. У 2017 році цей показник показує, що реалізовано 2,4922 грн. продукції на одну гривню основних засобів.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу розраховується як відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної величини власного капіталу підприємства і характеризує ефективність використання власного капіталу підприємства. Найбільшим є значення 2016 року – 1172,4.

Визначивши усі необхідні показники можна зробити такий висновок: динаміка рівня показників покриття, ліквідності, платоспроможності, свідчить про стійкий фінансово-економічний стан підприємства в періоді з 2013 - 2017 роки, покращення показників є хорошою передумовою його позитивного фінансового стану в подальшому.



**Фінансова звітність ТОВ «ЗАДЛЯ РУХУ»**

Продовження дод. Д







Продовження дод. Д

**Продовження дод. Д**



Продовження дод. Д

Продовження дод. Д





**Закінчення дод. Д**

## Додатко Ж

## Таблиця Ж.1

## Характеристика рахунків з обліку доходів від операційної діяльності

№	Назва	Застосування
70	"Доходи від реалізації"	призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу За кредитом субрахунків 702 - 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестраховування"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати". Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.
702	"Дохід від реалізації товарів"	підприємства узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів
703	"Дохід від реалізації робіт і послуг"	підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.
704	"Вирахування з доходу"	за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".
71	"Інший операційний дохід"	узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності. За кредитом рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

**Організаційна характеристика елементів  
системи внутрішнього аудиту доходів операційної діяльності  
підприємства оптової торгівлі**

<i>Елемент</i> <b>1</b>	<i>Характеристика</i> <b>2</b>
<i>Суб'єкт</i>	Аудиторський комітет при Раді директорів, ревізійна комісія, відділ внутрішнього аудиту, внутрішні аудитори, група контролю, бухгалтер, на якого покладені функції внутрішнього аудитора та ін.
<i>Об'єкт</i>	<p>Повинен включати наступні блоки:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- фактичний (контроль операцій в управлінні продажами товарів в будь-який час за різними елементами: ціноутворення, зберігання товарів, дотримання положень та наказів при застосуванні засобів активізації продажу, реєстрація фактів повернення товарів покупцями);</li> <li>- документальний (контроль відображення операцій з продажу товарів в первинних документах та в обліку);</li> </ul> <p>аналітичний (контроль ефективності операцій з продажу товарів та розробка застережних заходів, рекомендацій для управлінського апарату).</p>
<i>Функції</i>	<p>Виконання процедур визначених у Положенні про внутрішній аудит, наказі про облікову політику, складеному згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а також у програмі внутрішнього аудиту (план реалізації контрольних заходів із визначенням їх мети, послідовності та строків виконання), а також:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- формальне визначення та документальна фіксація порядку взаємовідносин кола працівників, пов'язаних з документуванням, обліком, плануванням, контролем процесу продажу на підприємствах торгівлі;</li> <li>- визначення переліку первинних документів, порядку їх руху від складання до передачі до архіву, включаючи відповідальних осіб за збереження документів. Встановлення порядку і осіб, які мають право складання та підпису документів;</li> <li>- визначення “точок контролю” для оцінки різних аспектів операцій з продажу товарів;</li> <li>- вибір періодичності проведення контрольних робіт для різних критеріїв контролю (наприклад, періодичність перевірки дотримання Положення „Про застосування дисконтної системи” раз на місяць) та вдосконалення методичного забезпечення;</li> <li>- розробка документів внутрішнього.</li> </ul>

**Продовж. додатка З**



1	2
<p><i>Мета та завдання</i></p>	<p>В широкому розумінні (стратегічна мета) – забезпечення ефективного використання потенціалу підприємства торгівлі для досягнення найкращого результату.</p> <p>Для досягнення стратегічної мети внутрішній аудит повинен забезпечити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- відповідність діяльності підприємства торгівлі обраній стратегії розвитку;</li> <li>- стійкість підприємства з фінансово-економічної, ринкової та правової позиції;</li> <li>- дотримання законів та нормативних актів;</li> <li>- дотримання вимог посадових інструкцій, правил внутрішнього розпорядку;</li> <li>- обґрунтованість здійснення нестандартної операції;</li> <li>- якість, повноту та своєчасність складання первинної документації;</li> <li>- якість бухгалтерського обліку, що виявляється у повноті відображення даних, арифметичній точності відображення на рахунках, формальній легітимності, часовій визначеності, розкритті даних у звітності;</li> </ul> <p>ефективність використання ресурсів.</p>
<p><i>Принципи функціонування</i></p>	<p>Принцип відповідальності та збалансованості; взаємної підконтрольності; своєчасності повідомлення при виявленні відхилення; принцип взаємозамінності та саморегуляції, принцип відповідності якостей учасників внутрішнього аудиту; принцип відповідності системі управління; принцип безперервності; принцип постійного вдосконалення; принцип ефективності та пріоритетності; принцип комплексності та координації дій; принцип розподілу обов'язків, принцип санкціонування (Додаток Р).</p>
<p><i>Методи</i></p>	<p>Огляд (візуальна оцінка об'єкта); опитування; діагностика; незалежне підтвердження; фактичний контроль (інвентаризація, контрольні заміри тощо); документальна перевірка сканування; аналітичні процедури; арифметичний перерахунок тощо.</p>
<p><i>Умови проведення аудиту</i></p>	<p>Умови проведення аудиту визначаються впливом наступних факторів: політика менеджменту підприємства; вплив зовнішніх чинників; компетентність управлінського апарату та усвідомлення ним значення внутрішнього контролю; види та масштаб діяльності підприємства; відповідність організаційної структури складності господарських процесів; ступінь організації взаємовідносин керівників та працівників тощо.</p>

Затверджено

на засіданні засновників

Протокол № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

### **Положення про відділ внутрішнього аудиту**

#### **1. Загальні положення.**

1.1. Відділ внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом підприємства і підпорядковується генеральному директору.

1.2. В своїй діяльності відділ внутрішнього аудиту керується законодавством України та наказами директора.

1.3. Відповідальність за організацію внутрішнього аудиту несе керівник відділу, який зобов'язаний організувати безперервний процес ефективного контролю у всіх підрозділах підприємства.

#### **2. Завдання.**

2.1. Організація комплексного контролю за роботою підприємства.

2.2. Здійснення контролю за збереженістю власності, правильним витрачанням грошових та матеріальних коштів, дотриманням економії та госпрозрахунку. Проводить експертизу бухгалтерської, фінансової, правової та іншої документації з метою попередження негативних наслідків прийнятих рішень. Проводить комплексний аналіз діяльності підприємства. Приймає участь у відшкодуванні матеріальних та грошових коштів підприємства.

#### **3. Структура.**

3.1. Структуру і штати відділу затверджує директор підприємства у відповідності до пропозицій начальника відділу.

3.2. У склад відділу можуть входити підрозділи комплексного аналізу, ревізій, постійно діючої інвентарної групи, експертизи та ін..

3.3. Розподіл обов'язків між працівниками відділу здійснює начальник відділу у відповідності з посадовими інструкціями та даним Положенням.

3.4. Начальник відділу призначається з числа осіб, що мають вищу економічну чи юридичну освіту і стаж роботи головним бухгалтером 5 років.

#### **4. Функції.**

**Продовж. додатка К**

4.1. Підприємство зобов'язане здійснювати внутрішній контроль з метою недопущення ускладнення фінансового стану, для усунення негативних явищ, виявлення і мобілізації внутрішніх резервів.

4.2. Головні завдання внутрішнього контролю:

- перевірка відповідності системи організаційних регламентів діючим нормативним актам та установчим документам;
- забезпечення послідовної і ефективної діяльності підприємства;
- перевірка та інвентаризація наявності майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, застосування цін, тарифів, своєчасних розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами;
- експертиза достовірності оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку;
- перевірка повноти відображення виручки від продажів, формування фінансових результатів;
- перевірка порядку використання фондів економічного стимулювання та прибутку;
- попередження недоліків, що негативно впливають на ефективність роботи підприємства.

4.3. Відділ самостійно планує перевірки, ревізії, інвентаризації, експертизи і інші заходи, що впливають з його завдань.

**5. Оплата праці.**

5.1. Оплата праці працівників внутрішнього аудиту здійснюється у відповідності з прийнятим на фірмі «Положенням про оплату праці». Працівникам аудиту проводиться також оплата у розмірі 50% від виявленої ними економії грошових та матеріальних коштів.

**6. Взаємовідносини відділу внутрішнього аудиту з іншими підрозділами підприємства.**

6.1. З бухгалтерією.

Отримує документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської та статистичної звітності, інші первинні документи, що фіксують факти господарської діяльності підприємства і розрахунків з дебіторами, кредиторами, податковими органами та бюджетом.

Подає акти перевірок, довідки про проведений аналіз, документи про проведені інвентаризації та інші документи, що впливають з діяльності відділу і потребують інформування бухгалтерії.



**Продовж. додатка К****6.2. З планово-економічним відділом.**

Отримує річні, квартальні та місячні плани закупівель, реалізації та іншу документацію, необхідну для проведення контролю.

Надає пропозиції з економії матеріальних та грошових коштів, з удосконалення планової роботи, госпрозрахунку та самофінансування підрозділів.

**6.3. З юридичним відділом.**

Отримує результати судового розгляду з цивільних та кримінальних справ; проекти наказів, інструкцій, угод та інших актів, що впливають з діяльності підприємства.

Подає матеріали з фактів крадіжок, нестач та стягнення дебіторської заборгованості з громадян, а також довідки і акти перевірок для юридичної оцінки негативних фактів, виявлених перевірками.

**6.4. З відділом кадрів.**

Отримує штатний розклад та зміни в ньому; Положення про оплату праці.

Надає пропозиції по удосконаленню оплати праці та довідки з перевірки підрозділів з питань оплати праці та використання робочого часу.

**6.5. З відділом збуту.**

Отримує оперативну інформацію та первинні документи про виконання договорів на реалізацію товарів, документи по претензіям та стягненням у зв'язку з постачанням товарів.

Надає висновки, письмові довідки з питань контролю, аналізу діяльності відділу збуту; пропозиції з удосконалення роботи відділу.

**6.6. З іншими відділами.**

Отримує первинні документи з видів діяльності відділів, довідки, пояснення; направляє фахівців для участі в перевірках під керівництвом аудитора.

Надає пропозиції з удосконалення роботи, довідки, звіти та інші звітні документи з проведених перевірок.

**7. Права.**

7.1. Вимагати від підрозділів підприємства надання планів, звітів, довідок, пояснень та інших документів, необхідних для здійснення контролю.

7.2. Підписувати акти перевірок і ревізій, пропозицій з покращення роботи та інші документи, що впливають з діяльності відділу.

7.3. Надавати керівництву пропозиції про накладення матеріальних та дисциплінарних стягнень з осіб, що порушують діюче законодавство.

**Закінчення. додатка К**

7.4. Здійснювати зв'язок з іншими організаціями з питань, що входять в компетенцію відділу.

7.5. Вказівки відділу внутрішнього аудиту у межах функцій та завдань, передбачених даним Положенням, є обов'язковими до виконання всіма працівниками підприємства.

**8. Відповідальність.**

8.1. Всю відповідальність за якість, достовірність та своєчасність виконання покладених даним Положенням на відділ завдань та функцій несе керівник відділу.

8.2. Ступінь відповідальності інших працівників відділу встановлюється посадовими інструкціями.

Голова (підприємства, якому підпорядкована служба внутрішнього аудиту /аудитор/)

(підпис) (ініціали, прізвище)

Керівник служби внутрішнього аудиту підприємства (посада) (аудитор)

(підпис) (ініціали, прізвище)





**Рис. Л.1. Методика побудови внутрішньогосподарського контролю доходів операційної діяльності**