

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ КОМУНАЛЬНОГО БІЗНЕСУ

Студентки 2 курсу,
3м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації
«Облік і оподаткування»

Федорець Олени
Миколаївни

Науковий керівник
к.е.н., ст. викладач

Ніколенко
Наталія Володимирівна

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Бенько Микола
Миколайович

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	7
1.1. Економічна сутність доходів операційної діяльності підприємства.....	7
1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.....	16
1.3. Передумови організації та методики обліку та аналізу доходів операційної діяльності у КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства».....	26
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	37
2.1. Організація обліку доходів операційної діяльності підприємства.....	37
2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування доходів операційної діяльності підприємства.....	42
2.3. <u>Облік доходів операційної діяльності підприємств комунального бізнесу у системі прийняття управлінських рішень</u>	52
Висновки до розділу 2.....	61
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	64
3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу доходів операційної діяльності підприємства.....	64
3.2. Організація та методика аналізу доходів операційної діяльності підприємства комунального бізнесу.....	72
Висновки за розділом.....	85
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92
ДОДАТКИ.....	108

ВСТУП

Актуальність. Сучасний нестабільний стан розвитку ринкової економіки України та поглиблення інтеграційних процесів обумовлює високі вимоги до облікової інформації, що є джерелом бухгалтерського обліку. Доходи підприємства втілюють в собі майбутні економічні вигоди, тому облік має здійснюватися на такому рівні, щоб забезпечувати достовірною, об'єктивною інформацією управлінський персонал. Через кризові явища в економіці України негативний вплив відчувають вітчизняні суб'єкти господарювання. За даних умов облік і аналіз доходів набуває стратегічного значення для визначення ефективності поточної господарської діяльності підприємства та планування майбутнього розвитку.

Основною метою діяльності будь-якої підприємства є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини отримуваних доходів. Тому, доходи підприємства незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення. Особливого значення набуває ефективне управління доходом як важливим об'єктом бухгалтерського обліку, що безпосередньо впливає на прибутковість, конкурентоспроможність, економічну стабільність підприємства та потребує адекватного інформаційного забезпечення. Тому існує потреба у розробленні цілісної системи обліково-аналітичного забезпечення управління доходами підприємства, яка дозволила б приймати оптимальні рішення з урахуванням впливу зовнішніх чинників та спрямовувала б на отримання майбутніх економічних вигод.

Окремі теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку доходів знайшли відображення у працях провідних вітчизняних вчених-економістів: М.Т. Білухи, М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, О.В. Карпенко, В.М. Костюченко, М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, О.А. Петрик, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченка, В.Г. Швеця, Н.М. Шмиголь та ін. Зазначені проблеми досліджували також

зарубіжні вчені: М. А. Вахрушина, К. Друрі, Р. Ентоні, Т.П. Карпова, Б. Нідлз, О.Є. Ніколаєва, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, А.Д. Шеремет та ін.

Незважаючи на наявність значної кількості робіт, присвячених управлінню доходами операційної діяльності підприємств і організацій, теоретичні положення й методика управління доходами на підприємстві характеризуються недостатнім рівнем дослідження й вимагають удосконалювання. Це обумовлює важливість розробки теоретичних і методичних положень, пов'язаних з функціонуванням і розвитком системи управління доходами операційної діяльності, що враховують організаційно-економічні особливості комунальних підприємств.

Все це свідчить про недостатній ступінь вивченості даної проблеми, обумовлює актуальність теми дослідження та визначає мету, об'єкт, предмет і завдання дослідження.

Гіпотезою наукового дослідження є припущення, що на основі поглибленого вивчення теоретичних методів дослідження, виявлених практичних проблем обліку і аналізу операційних доходів, та сформульованих пропозицій щодо удосконалення існуючих підходів, дозволить отримати повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Метою є обґрунтування теоретичних основ й організаційно-методичних засад та розроблення практичних рекомендацій з обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств комунального бізнесу.

Для розкриття мети в дипломній магістерській роботі передбачається вирішити такі **завдання**:

- уточнити економічну сутність доходів;
- здійснити огляд законодавчої і нормативної бази, спеціальної та наукової літератури, що регулює порядок визначення та відображення доходів в системі обліку та аналізу;

- надати характеристику організації обліку доходів та запропонувати можливі шляхи її вдосконалення;
- розглянути систему управлінського обліку доходів операційної діяльності підприємства;
- дослідити сучасні методи обліку доходів та можливості їх застосування на підприємстві;
- розробити систему аналітичних показників, визначити інформаційну базу та основні методи економічного аналізу доходів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності підприємств комунального бізнесу.

Характеристика стану діяльності базового підприємства за п'ять років наведено в додатку А.

Предметом дослідження: сукупність теоретичних й організаційно-методичних положень обліку, оподаткування та аналізу доходів операційної діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства».

При написанні роботи були використані такі **методи дослідження** як: аналіз, порівняння, узагальнення, індукція, синтез. Дослідження проводилось із застосуванням методів діалектичного пізнання при вивченні еволюції концепції управлінського обліку. На етапі наукового спостереження, збору, вимірювання, оформлення, реєстрації, систематизації, групування, і обробки інформації для проведення досліджень було використано індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний. Метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод використано при розробці пропозицій з удосконалення організації обліку доходів. А також спеціальні методи дослідження: порівняння - для вивчення різних точок зору з питань сутності доходів, як в нормативних актах, так і в працях зарубіжних та вітчизняних вчених; документування - в процесі написання дипломної роботи використовувались первинні та зведені документи базового підприємства; подвійних запис як один з фундаментальних методів бухгалтерського обліку,

який відображає господарські операції з обліку доходів в системі рахунків; відносні, середні величини – для визначення абсолютних та відносних відхилень, динаміки, структури доходів підприємства.

Інформаційною базою дослідження були законодавчі та нормативні методичні документи – стандарти бухгалтерського обліку, галузеві інструкції тощо, матеріали досліджуваних підприємств, праці провідних дослідників – попередників за обраною «проблемою» суміжних галузей знань, первинна документація, реєстри обліку, звітність КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства».

Наукова новизна роботи полягає в розробці рекомендацій щодо методики покращання діючої системи обліку на підприємстві, а також пропозицій проведення аналізу діяльності за методом SWOT – аналізу з метою пошуку можливих резервів.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що результати дослідження мають прикладний характер і спрямовано на удосконалення обліку доходів операційної діяльності підприємства. Розроблені рекомендації дають змогу одержувати повну і достовірну оперативну та аналітичну інформацію про доходи підприємства, яку орієнтовано на прийняття управлінських рішень нині та у майбутньому, що особливо актуально в умовах ринкової економіки.

Апробація: економічна сутність доходів від операційної діяльності були висвітлені статті.

Основні результати дослідження прийнято до впровадження на КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства», що підтверджено наданою до випускної кваліфікаційної роботи довідкою.

Робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 91 сторінці друкованого тексту. Робота містить 21 таблицю та 16 рисунків, додатки на 33 сторінках. Список використаних джерел включає 174 джерела.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Економічна сутність доходів операційної діяльності підприємства

У різні періоди розвитку економічної думки категорія «дохід» була об'єктом ґрунтовного вивчення та розглядалася як на мікро-, так і на макрорівнях практично всіма вченими-економістами. Дохід є складною економічною категорією, про що у своїх роботах на початку ХХ ст. зазначили американський економіст Ф. Найт та англійський вчений Дж. Хікс, підкреслюючи непростий характер формування та розподілу доходу, що призводить до труднощів визначення зв'язків між його складовими [84, 137, 158]. З одного боку, доходи є елементом національного доходу країни, джерелом постійного зростання матеріального й духовного рівня життя суспільства й утворення фінансових ресурсів держав, а з іншого - вони виступають як кінцевий результат роботи окремих підприємств, служать джерелом їхнього подальшого розвитку та поліпшення фінансово-господарської діяльності [157, с.109]. Таким чином, у широкому розумінні категорію «дохід» розглядають як будь-яке надходження коштів, отримання матеріальних цінностей (які мають грошову форму), що призводить до реалізації процесу відтворення ресурсів та подальшого економічного зростання.

При цьому категорія «дохід» вченими розглядається у тісному взаємозв'язку, а інколи й ототожнюється з такими поняттями як «прибуток» [28, 91, 131, 133, 138], «виручка» [31, 18, 49, 82, 88, 150], «економічна вигода» [6, 21, 118, 132], «економічна діяльність» [8, 9, 80, 81], «приріст суми грошей (надходження)» [12, 42, 69], «чистий продукт» [55, 70, 119, 95] тощо, що супроводжується появою дискусійних питань та неоднозначних поглядів щодо тлумачення сутності та природи доходу. Така ситуація пояснюється низкою причин:

- розвиток ринкових принципів управління економікою України зумовив переосмислення економічних процесів та явищ в цілому, що безпосередньо вплинуло на нове розуміння сутності «доходу» як економічної категорії;
- впровадження міжнародних стандартів обліку сприяло виникненню необхідності термінологічної та концептуальної узгодженості категорій з аналогічними, що застосовуються на зарубіжному просторі;
- відсутність тлумачення сутності доходу з урахуванням галузевих особливостей (наявність специфічних господарських операцій; диференціація доходів під впливом дії ринкових механізмів суттєво розширює сутнісні ознаки цієї категорії та має вплив на їх структуру та напрями формування);
- розвиток сучасної парадигми управління економічними процесами, спрямований на стратегічні напрями діяльності, що потребує перегляду основних змістовних характеристик «доходу» та забезпечить якісно нові підходи до виконання функцій облікової, аналітичної, контрольної, планової служб.

Еволюційними стали погляди представників класичної економічної школи, які зробили перші спроби щодо комплексного теоретичного осмислення формування змісту доходу як економічної категорії, пов'язуючи його джерела з речовими факторами виробництва. Так, А. Сміт встановив тісний взаємозв'язок між теоріями доходів та вартості, відповідно до яких вартість товарів складається із суми доходів. При цьому трьома первісними джерелами будь-якого доходу є заробітна плата, дохід від капіталу і земельна рента. Усякий інший дохід в кінцевому підсумку одержують з одного із цих джерел. Дохід від капіталу він поділяв на прибуток і процент. Перший отримують ті особи, які самостійно використовують капітал у власній діяльності, а другий – ті, що надають капітал іншим у тимчасове використання, а отже процент є похідним доходу, так як виплачується з прибутку, отриманого від використання позиченої суми або з іншого джерела [146, с. 232].

Подальший розвиток сутності категорії «дохід» сформувався під впливом внутрішніх економічних і соціальних суперечностей капіталізму, в останній третині XIX ст., що супроводжується виникненням монополії і активним

втручанням держави у розвиток економіки. В цей період школи світової економічної думки згрупувалися за наступними напрямками: неокласична економічна концепція, інституціоналізм, кейнсіанство та марксизм.

Представники марксистської школи сформувавши підходи до формування доходів, які ґрунтувалися на теорії трудової доданої вартості. Відповідно доходи на мікро- рівні розглядалися через призму таких категорій: «чистий дохід», «валовий дохід», «валова виручка», «валовий продукт». К. Маркс був переконаний, що «...вартість валової виручки або валового продукту, дорівнює вартості авансованого і спожитого під час виробництва капіталу, постійного та змінного, плюс додана вартість, яка розпадається на прибуток і ренту» [71, с.213]. Аналіз точок зору окремих вчених-економістів [95, 6, 18, с. 35, 49, с.25; 82, с.30] дає можливість зробити висновок, що додана вартість створюється у сфері виробництва, є джерелом формування прибутку та виступає соціально-економічною формою додаткового продукту. В свою чергу, величина прибутку не співпадатиме з доданою вартістю, окрім випадків, коли ціна товару дорівнюватиме її вартості. Це спричинено залежністю від кон'юнктури ринку, а саме ринкової ціни, яка може відшкодувати тільки матеріальні витрати, частину необхідного продукту, частину додаткового продукту чи їх перевищувати. Невідповідна кон'юнктура не дасть змоги через низьку ціну одержати всю втілену в товарі вартість додаткового продукту у вигляді прибутку [8, с. 287]. Сучасні економісти розглядають додану вартість як різницю між сумою продаж фірми та сумою на яку фірма купує сировину, матеріали у постачальників; як вартість, яку додає фірма до куплених матеріалів і послуг в процесі виробництва і реалізації продукції; як різницю між загальною виручкою від реалізації продукції і вартістю ринкових витрат на її виробництво та реалізацію [141]. Отже, така вартість лежить в основі доходів власників капіталів, зокрема підприємницького прибутку, торговельного прибутку та відсотку.

Представники інституціоналізму та неоінституціоналізму об'єктом досліджень висвітлюють інститути, розглядаючи економіку як систему, за якою

відносини між господарюючими агентами складаються під впливом як економічних, так і соціальних, політичних та психологічних чинників. Питання формування доходу визначалися через призму поняття прав власності, оскільки вони регулюють доступ до ресурсів, право на їх використання та одержання доходу, право на передачу всіх повноважень [167, с. 224]. Пріоритетом цього підходу є виділення юридичної складової сутності доходу, що відповідає потребам сучасного господарювання та не суперечить чинному законодавству. Зміст категорії «дохід», у сучасному його розумінні, інтегрував усі концептуальні підходи минулого та у теперішній час набув нової якості. Найбільш актуальними економічними теоріями доходів, як зазначає В. Полянко, виступає факторіальна, компенсаторна, інноваційна та монопольна теорії доходу (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика сучасних теорій доходу *

	Назва теорії	Сутнісна характеристика
1	1.Факторіальна теорія	Дохід підприємства виступає результатом корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва
2	2.Компенсаторна теорія	Дохід розглядається як плата (компенсація) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності
3	3.Інноваційна теорія доходу	Вирізняється певний вид додаткового доходу підприємства (понад нормальний його рівень), що формується від впровадження більш ефективних технологічних, організаційних та інших інновацій, які суттєво підвищують продуктивність праці
4	4.Теорія монопольного доходу	Вона надає пояснення таким економічним ситуаціям, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку

*Джерело систематизовано на основі низки праць: [150, 113]

Розглянемо тлумачення сутності доходу в нормативно-правових документах та економічних довідниках табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Тлумачення сутності доходу в нормативно-правових документах та економічних довідниках

Джерело	Визначення
1	2
Нормативно-правові документи	
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [115]	Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період.
МСФЗ 18 «Дохід» п.7 [76]	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.
Податковий кодекс України п.14.1.56 [112]	Доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду у грошовій, матеріальній формах як на території України та її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами
Економічні довідники	
Економічна енциклопедія, [35, с. 907]	Чистий дохід, чистий прибуток – прибуток, за винятком податків, отриманий підприємством за певний період.
Економічна енциклопедія, том 3 [35, с. 907]	Чистий дохід суспільства – вартість додаткового продукту, що є частиною національного доходу. Складається з чистого доходу підприємств і централізованого чистого доходу держави.
Економічна енциклопедія, том 1 [35, с. 363]	Дохід – 1) різниця між виручкою від реалізації продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат при визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційні відрахування, кошти на соціальне страхування та інші витрати. Дохід підприємства відрізняється від прибутку на суму заробітної плати працівників: дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників; 2) гроші або

	матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка).
Економічний тлумачний словник, [36, с. 108]	Валовий дохід – 1) загальний дохід підприємства від усіх видів господарської діяльності до сплати з нього податків, що входять у ціну продукції (податку на додану вартість, акцизний податок та ін.); 2) частина валового продукту в грошовій формі, що включає новостворену вартість; основу валового доходу підприємства формує валовий операційний дохід (дохід від операційної діяльності).
Економічний тлумачний словник 36, с. 662]	Чистий дохід – 1) сума доходу (прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після сплати валового доходу), прибутку сум податкових платежів, які входять у ціну продукції (податок на додану вартість, акцизний податок та ін.); 2) чиста виручка.

Враховуючи узагальнення, наведене в табл. 1.2, виокремимо наступні погляди. Отже, дохід - це:

- грошові та інші цінності, одержані в результаті певної діяльності;
- результат виробничо-господарської діяльності, отриманий як різниця між вартістю реалізованої продукції й послуг та витратами;
- сплачувані власникам дивіденди або проценти, виражені у відсотках від поточної ціни цінних паперів .

Поняття «дохід» неодноразово використовується у нормативно-правових документах. Так, у Господарському кодексі України «дохід» розглядається у тісному взаємозв'язку з прибутком, визначаючи його основною метою діяльності підприємства [27], а у Цивільному кодексі України зазначено порядок визначення доходу при укладанні договорів цивільно-правового характеру [160], що є важливим для здійснення господарської діяльності. У бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації про доходи та її розкриття у фінансовій звітності підприємства визначає П(С)БО 15 «Дохід» [116]. Фахівці з обліку, трактуючи сутність доходу, досить часто повторюють його офіційне визначення наведене у П(С)БО як «збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) за

звітний період». Це не суперечить більш узагальненому тлумаченню, зазначеному у Міжнародних стандартах фінансової звітності 18 «Дохід» (МСФЗ), а саме як валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, при відповідному збільшенні власного капіталу в результаті такого надходження, а не в результаті внесків учасників» [76]. Проте при порівнянні міжнародних та вітчизняних методологій обліку, необхідно враховувати можливі термінологічні розбіжності між ними, оскільки першоджерела МСФЗ опубліковані англійською мовою, їх українська інтерпретація, оприлюднена на сайті Мінфіну, має низку неточностей перекладу, що спричиняє виникнення термінологічної плутанини. Зокрема, переклад терміну «сукупний прибуток», який у МСФЗ використовується як «comprehensive income» («income» - з англ. «дохід») у різних коментарях до МСФЗ зустрічається відмінні варіантів перекладу: «сукупний прибуток», «всеосяжний прибуток», «сукупний дохід», «повний прибуток».

Бланк І. надає визначення доходу, в його широкому розумінні, як «... результат господарської діяльності підприємств, який виступає фінансовою базою, що забезпечує покриття поточних витрат, сплату податкових платежів та формування прибутку» [8, с. 183]. Перевагами такого трактування є необмеженість сутності лише виручкою від реалізації, а розширення її розуміння у вигляді результату будь якої господарської діяльності, а також акцентування уваги на цільовому спрямуванні використання доходу підприємства.

Для бухгалтерського підходу основою до сутності доходу є категорія «економічна вигода». Доходи підприємства розглядаються з точки зору корисності (вигоди), в даному випадку економічної, яка зосереджує в собі потенційний зиск від використання ресурсів підприємства у господарському чи фінансовому обороті. Так, О. Подолянчук використовує цей підхід у тісному взаємозв'язку з такими трьома позиціями: форми прояву, змісту і сутності економічної категорії. Виходячи з цього науковець надає тлумачення категорії дохід як надходження економічних вигід, що нараховані і підлягають отриманню

або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності [114].
Таке трактування розкриває функціональні можливості доходу з позиції формування джерел фінансування підприємства.

Проте, ми вважаємо, що доцільним є системне дослідження «економічної вигоди», у тісному взаємозв'язку з «вигодою постачальника», «вигодою підприємства» та «вигодою споживача» (рис.1.1).

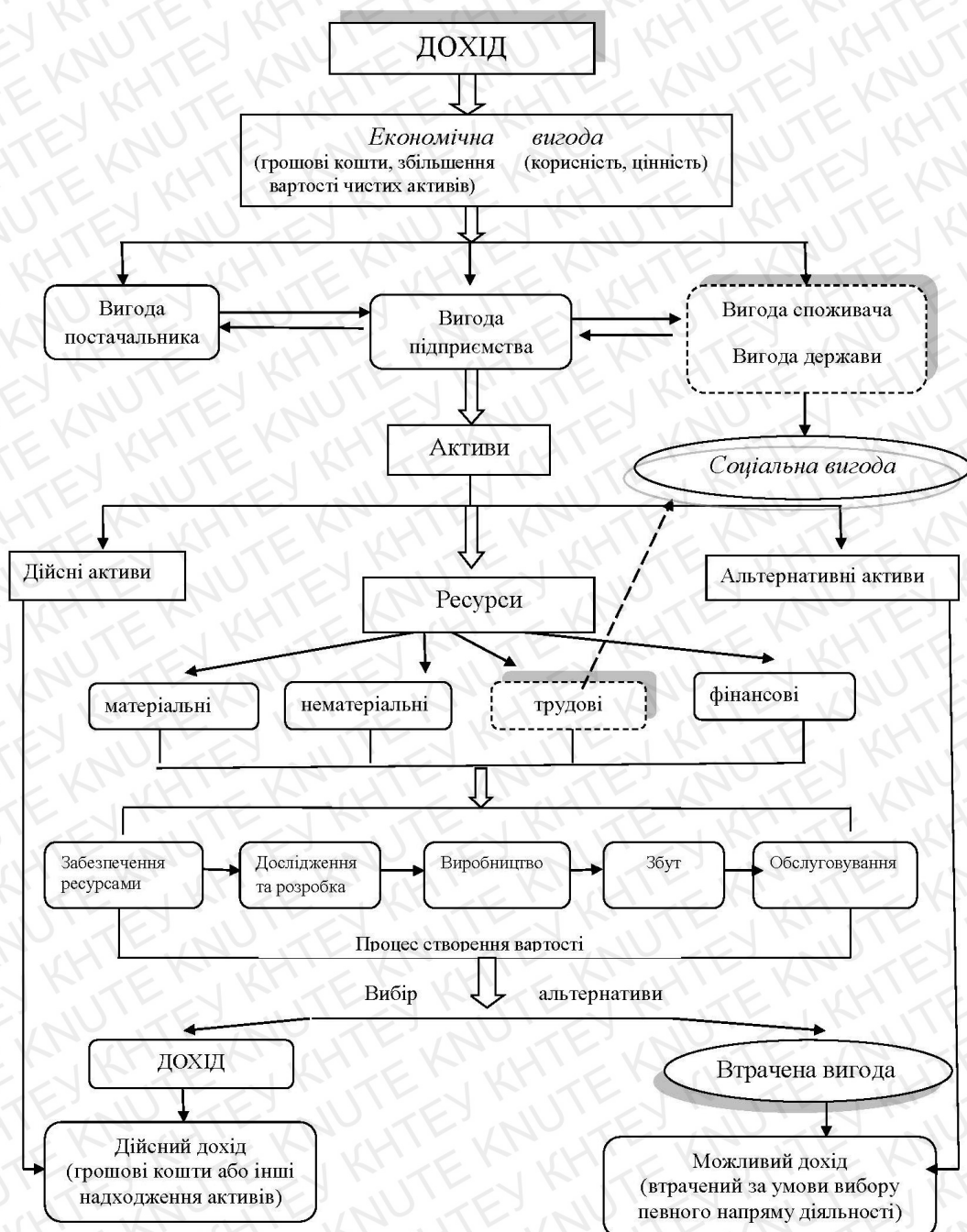


Рис. 1.1. Структурно-логічна схема формування вигоди підприємства

У цьому випадку виникає й інша інтерпретація вигод – «соціальна вигода», тобто спосіб управління бізнес-процесами з метою забезпечення позитивного впливу на суспільство, покращуючи якість життя працівників та їх родин, громади й суспільства загалом. Такий процес відбувається за рахунок «вигоди споживача»- задоволення його потреб, «вигоди держави» - за рахунок сплати податків та «вигоди трудових ресурсів» - сплата заробітної плати працівникам, їх мотивація та професійний ріст. Необхідно враховувати, що процес створення вартості на підприємстві виникає за рахунок використання відповідних активів на кожному етапі ланцюга цінності, що зумовлює формування дійсних доходів підприємства у вигляді грошових коштів або інших активів та появу можливих доходів - «втраченої вигоди», що виникає за умови вибору певного напрямку діяльності.

Отже, підсумовуючи все вище викладене під доходом підприємства слід розуміти збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів (і/або їх дооцінки) і/або погашення зобов'язань, які зумовлюють зростання капіталу (за винятком внесків власників) та виникають внаслідок використання у торгівельно-виробничій, фінансовій та інвестиційній діяльності економічних ресурсів та конкурентних переваг з урахуванням факторів часу, прийнятного рівня підприємницького ризику для задоволення економічних та соціальних потреб.

1.2. Огляд та аналіз нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження

Система бухгалтерського обліку та аналізу доходів в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються

політичними, економічними, інтеграційними, та іншими чинниками. Саме нормативно-правова база та спеціальна література регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є поглиблений економіко-правовий аналіз нормативно-правової бази та спеціальної літератури з обліку і аналізу доходів від операційної діяльності.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і аналізу доходів підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансових звітності» П(С)БО 15 “Дохід”, МСБО 18 «Дохід», Кодекси України (Податковий, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення), вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д. [59, с.173]. Характеристику чинної нормативно – правової бази з обліку, аналізу доходів наведено у таблиці 1.3

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика нормативних документів з обліку доходів

[розробка автора на базі використаних джерел [116, 76, 112, 117]

П(С)БО 15 «Дохід» [116]	МСБО 18 «Дохід» [76]	ПБО 9 «Доходи організації» РФ [117]	Податковий кодекс України [112]
1	2	3	4
Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності наступних умов:			
покупцеві передані ризики і вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію.			За датою переходу покупцеві права власності на такий

		товар.
сума доходу можна достовірно оцінити;		-
до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди;		-
витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені		-
		за договором комісії комітентом датою отримання доходу є дата продажу товарів, зазначена у звіті комісіонера
Визнання доходу від надання послуг		
виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.		розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації.
Не визнаються доходами:		
Сума ПДВ, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії на користь комітента; надходження, що належать іншим особам		
суми попередньої оплати; суми авансів в рахунок оплати продукції; суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором	-	суми попередньої оплати; суми авансів в рахунок оплати продукції; суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором
Дохід не визнається у випадку:		
Обміну подібною продукцією;	-	Обміну подібною продукцією;

невиконання хоча б однієї з умов визнання;	-	невиконання умови визнання;
	Якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння у визначених випадках (п.16)	-
Оцінка доходу		
- Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають триманню;	за договірною ціною, яка є не меншою від суми компенсації.	

Одним з найбільш актуальних питань сьогодення є невідповідність податкового та бухгалтерського законодавства та гармонізація з міжнародними стандартами. Існує проблема зростання кількості порушень у сфері податкового законодавства, спричинених, з одного боку, спробами мінімізувати податкове навантаження, а, з іншого – наявністю протиріч окремих законодавчих актів. Необхідні негайні зміни у напрямку посилення контролю за доходами підприємства як однієї зі складових розрахунку бази оподаткування податком на прибуток. Ситуація загострюється через прогресуючу політику переходу вітчизняного обліку на міжнародні стандарти. Зближення національних і міжнародних стандартів призведе лише до розгалуження обліку на три підсистеми: для потреб власника, для податкових розрахунків та за міжнародними стандартами, що, в свою чергу, лише ускладнює роботу бухгалтера.

На нашу думку, гармонізація законодавства на рівні країни є першим кроком щодо покращення якості облікової інформації про підприємство. Лише другим кроком є гармонізація вітчизняного законодавства з міжнародними правилами ведення обліку.

Зазначені проблеми досліджувала Ю.В. Борисейко, акцентуючи увагу на розмитості норм національного законодавства та двоякості інтерпретації інформації про щодо визнання доходів та обґрунтувала необхідність дослідження досвіду інших країн задля удосконалення П(С)БО [13]. Проблеми гармонізації П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» досліджували також С.В. Присяжнюк та А.В.Баштова [124], та О.В.Кольцов та В.А. Суткова [54], які загострювали увагу на проблемі неоднозначних умов визнання доходу та обґрунтовували необхідність внесення змін до П(С)БО15 «Дохід» щодо ризиків отримання доходу відповідно до положень МСБО 18 «Дохід».

Вивчення досвіду в сфері правового регулювання визнання та обліку доходів зарубіжних країн дозволить виявити спільні та відмінні риси, позитивні та негативні аспекти регулювання (див. додаток Б). На основі критичного аналізу положень досліджуваних нормативних документів, використовуючи методи групування, порівняння, узагальнення, розробимо шляхи удосконалення П(С)БО 15 «Дохід».

Першим важливим критерієм порівняння є умови визнання доходу від реалізації продукції. В ПКУ зазначено, що з метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток умови визнання доходу від реалізації товарів (продукції, інших активів) обмежуються лише фактом переходу покупцю права власності на такий товар [112]. Незважаючи на однакову умову визнання доходу, що міститься в ПКУ та П(С)БО 15 «Дохід», а саме – перехід права власності на товар, необхідно зазначити, що п. 8 П(С)БО 15 та МСБО 18 встановлено також інші критерії визнання доходу, які мають виконуватися одночасно[76, 116].

Ці неузгодженості є проблемою. Шляхом подолання невідповідності є доопрацювання положень ПКУ відповідно до вимог П(С)БО. Це зробить механізм визнання доходу (виручки) єдиним, зменшиться можливість зловживань через невідповідність нормативних документів. Зважаючи на те, що вимоги МСБО щодо переліку умов визнання доходу цілком узгоджені з

вимогами П(С)БО та враховуючи досвід Російської Федерації, де в ПБО також регламентовано на законодавчому рівні ті ж самі умови, обґрунтованим кроком є внесення зазначених змін до Податкового кодексу України. Це сприятиме гармонізації вимог до обліку доходів у ПКУ і П(С)БО.

Заслуговує на увагу також процес визнання доходів від надання послуг. ПКУ не містить положень щодо особливостей визнання доходів від надання послуг. В той час як у досліджуваних стандартах обліку прописані певні вимоги [112, 116, 117].

Так як дохід від надання послуг входить до основного операційного доходу і існує велика кількість підприємств, що отримує даний вид доходів, доцільним є чітка регламентація даного процесу на рівні законодавства.

Обґрунтованим є внесення до ПКУ наступних умов визнання доходу від реалізації послуг: можливість достовірної оцінки доходу; ймовірність надходження економічних вигід від надання послуг; достовірна оцінка ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; достовірна оцінка витрат, здійснених для надання послуг та необхідні для їх завершення. Це дозволить забезпечити єдиний механізм визнання доходу від надання послуг та нівелює можливості іншого тлумачення законодавчих норм з даного питання.

Критичний аналіз досліджуваних НПА на предмет ситуацій, коли дохід не визнається показав: в ПБО Російської Федерації відсутні будь-які критерії невизнання доходів [117]; У П(С)БО та ПКУ не наводиться інформація щодо випадків, коли за суб'єктом господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння активом і операція не розглядається як продаж. Специфічна особливість регламентована МСБО, де прописані випадки не визнання доходу при наявності суттєвих ризиків щодо володіння ним покупцем [112].

На нашу думку, метою даного положення МСБО 18 «Дохід» є захист інтересів продавця. Так як наявні суттєві ризики у покупця продукції можуть вплинути на можливість та термін розрахунку такого покупця з продавцем. З

метою уникнення ситуацій з виникненням сумнівної, а потім безнадійної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію, сформовано відповідне положення у МСБО [76].

Відмінність випадків невизнання доходів у П(С)БО та МСБО є проблемою, яку необхідно вирішувати. Це є перешкодою на шляху уніфікації законодавства. Різниця в моментах визнання доходу вплине на отримані облікові дані за правилами П(С)БО та МСБО через різні підходи до обліку та відображення інформації у звітності.

З метою отримання облікових даних про доходи за єдиними правилами до переліку неоднозначних умов визнання у П(С)БО 15 «Дохід» обґрунтовано вписати положення «наявність у покупця суттєвих ризиків щодо володіння активом» та перерахувати можливі випадки виникнення такої ситуації згідно п.16 МСБО 18 «Дохід»: одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання.

Наведені зміни дозволять відображати в обліку ідентично суми доходів за П(С)БО та МСБО, що полегшить розуміння зовнішніми користувачами фінансової звітності підготовленої за правилами П(С)БО. Та забезпечить полегшення переходу до ведення обліку доходів за МСФЗ.

Наступним критерієм порівняння є оцінка доходу. Узагальнюючи підходи до даного питання зазначимо, що норми П(С)БО, МСБО, ПБО Російської Федерації та НБС Болгарії, посилаються на категорію «справедлива вартість» [76, 116, 117, 87]. За ПКУ оцінка доходів здійснюється за договірною ціною, яка є не меншою від суми компенсації [112].

Зазначимо, що сума компенсації не є ідентичною справедливій вартості, оскільки визначення доходу може проводитися між пов'язаними сторонами, які, в свою чергу, зацікавлені у заниженні ціни реалізації. Спираючись на МСФЗ,

досвід Російської Федерації та Болгарії, вимоги П(С)БО, обґрунтовано внести поправку до ст.135.4 ПКУ, та викласти в наступній редакції: «Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума справедливої вартості, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань».

Дане доповнення сприятиме подоланню такої вагомої неузгодженості між П(С)БО і ПКУ в оцінці доходу, так як сума за якою дохід буде оцінений, не зможе бути занижений штучно, в особистих цілях продавця чи покупця.

Результатом економіко-правового аналізу діючої нормативної бази є виявлення наступних проблем та суперечностей, а саме: відсутність нормативного регулювання обліку доходів; не уніфікованість умов визнання доходів; розбіжності в оцінці доходів. Для вирішення наступних проблем запропоновано додати положення у ПСБО 15 «Дохід» щодо умов невизнання доходів переліку наявності у покупця суттєвих ризиків щодо володіння активом. Змінити формулювання оцінки доходу у ПКУ та додати умови визнання доходу від реалізації послуг. Дані зміни дозволять подолати найсуттєвіші відмінності між П(С)БО та ПКУ, дозволять гармонізувати законодавство у напрямку МСФЗ та позитивно вплинуть на розвиток співпраці між національними та іноземними суб'єктами господарювання.

За допомогою огляду спеціальної літератури з питань обліку, аналізу доходів від операційної діяльності та систематизувавши отримані дані, були отримані наступні результати.

Теоретичні та методологічні засади управлінського обліку обґрунтовували вітчизняні вчені, серед яких А.Б. Алексєва, С.Ф.Голов, Л.В.Нападовська, В.В.Сопко, М.Г Чумаченко. Наукові розробки цих вчених стосувались проблем прийняття коротко- та довгострокових управлінських рішень у процесі реалізації продукції. Вчені досліджували знижки у процесі реалізації, формування ціни реалізації, вибір найбільш вигідних покупців, сегментів ринку та видів продукції,

проблеми прийняття рішень в умовах відсутності та наявності вузьких місць. О.В. Колокольцев, М.Є. Скрипник, У.А Суткова, О.В. Фоміна, А.Ю Шмарова досліджували наступні проблеми управлінського обліку доходів: відсутність єдиної думки щодо сутності управлінського обліку; недостатність кількості обґрунтованих підходів до управлінського обліку доходів; недостатність розробок у сфері аналітичного обліку доходів з метою прийняття управлінських рішень. Автори розробили рішення зазначених проблем та сформувавши шляхи удосконалення управлінського обліку доходів.

Наприклад, науковці А.Ю. Шмарова та О.В Фоміна у своїх роботах для підприємств торгівлі задля підвищення управління доходами пропонують використовувати стратегію здійснення діяльності з орієнтацією на споживача. Це означає, що будь-яке управлінське рішення щодо того, які методи активізації продажу при цьому застосовувати, повинно базуватися на аналізі оперативної бухгалтерської інформації. Як шлях удосконалення управлінського обліку, автори запропонували ввести субрахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації» з метою проведення поглибленого аналізу товарообороту та вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструменту [155, 166].

У дослідженнях О.О.Довжика, вагоме місце посідають дослідження проблем впровадження управлінського обліку в Україні. Науковець зазначає, що практичне застосування управлінського обліку ще не набуло належного поширення в Україні. Основними перепонами є недостатня кількість фінансових ресурсів задля ефективного функціонування управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, як результат, недостатність кваліфікованих кадрів. Також автор зазначає, що ефективність управлінського обліку залежить від зацікавленості власників бізнесу у впровадженні цієї системи. Часто керівництво вважає, що не слід втручатися у облікові справи, проте без участі керівництва, фахівець не буде знати, яку інформацію керівник хотів би отримати задля прийняття правильних управлінських рішень. Шляхами вирішення проблем автор вбачає у наявності та взаємодії трьох складових: 1) ресурси для реалізації

поставлених задач (грошові ресурси та витрати часу); 2) фахівці з відповідним досвідом; 3) участь керівництва у процесі постановки обліку [34].

Проблема нездатності сучасної методики аналізу доходів забезпечувати систему управління необхідними даними піднімалася в роботах Мниха Є.В. та Чумаченка М.Г. Автори вказують на необхідність зближення аналізу і прийняття управлінських рішень [78, 79, 162]. Запропонована вітчизняними та зарубіжними вченими (Шеремет А.Д., Чумаченко М. Г., Костирко Р.О. та ін.) методика аналізу доходу включає аналіз динаміки і структури доходу за видами діяльності, за видами продукції і напрямками збуту. Джерелами інформації для проведення такого аналізу є фінансова звітність та дані аналітичного обліку [10, 165]. Костирко Р.О. і Бланк І.А. відзначають, що поряд з аналізом динаміки та структури практичне значення має коефіцієнтний метод аналізу доходу. Автори пропонують аналізувати ряд відносних показників доходу [8, 9, 60].

А.О.Шурміна у своїх дослідженнях наголошує на наявних сучасних проблемах в аналізі доходів, основними з яких є відсутність системи показників-індикаторів, що необхідні для досягнення мети управління доходом та показників оцінки ефективності управлінських рішень, що приймаються при управлінні доходом. Аналіз доходу і його сегментів здійснюється без урахування їх взаємозв'язку. Ситуація, що склалася приводить до того, що управління доходом і його елементами здійснюється інтуїтивно, на розсуд менеджерів. Автор запропонував задля удосконалення методики аналізу доходу операційної діяльності власну систему показників, які дозволяють оперативно реагувати на відхилення в процесі управління доходом [170].

Підсумувавши результати огляду спеціальної літератури з питань обліку та аналізу доходів від операційної діяльності варто зазначити, що помітний недостатній рівень наукових розробок вчених у дослідженні даного об'єкта з урахуванням специфіки діяльності підприємств. Основними напрямками подальших досліджень доходів від операційної діяльності є наступні:

1) бухгалтерський облік операційних доходів потребує подальших удосконалень у напрямку оптимізації первинної документації, розширення можливостей аналітичного обліку; розробки нових методик управлінського обліку та форм внутрішньої звітності; використання сучасних інформаційних технологій з метою швидкого отримання необхідних облікових даних. Зазначені дослідження будуть проведені у II розділі роботи.

2) подальших удосконалень вимагають методики фінансового та стратегічного аналізу операційних доходів; доцільно розробити систему показників, що дозволить детально вивчити відхилення від очікуваного рівня доходу та надасть оперативну інформацію з метою управління доходами; формування на основі одержаних даних стратегічних прогнозів. Наведені напрями дослідження знайдуть відображення у III розділі роботи.

Запропоновані подальші дослідження будуть виконані на прикладі КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства».

Доцільним є вивчення специфіки діяльності, особливостей бухгалтерського обліку підприємства, так як ці фактори вплинуть на розробку та впровадження визначених напрямків дослідження обліку та аналізу доходів від операційної діяльності.

1.3. Передумови організації та методики обліку та аналізу доходів операційної діяльності у КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства розташоване за адресою 16600 Чернігівська область, місто Ніжин вулиця Червонокозача, будинок 5.

В архівному фонді Ніжинського окружного відділу комунального господарства за 1928 рік мається свідоцтво, що в 1928 році в м.Ніжині

збудовано і випробувано 5224,5 метрів мережі водопроводу, споруджена насосна станція.

Станом на 01.09.2018 року водопостачання м. Ніжина здійснюється 4 водозаборами підземних вод нижньокрейдяного та бугакського горизонту, які експлуатує КП “НУВКГ”.

Протяжність водопровідних мереж становить 274,4 км, протяжність каналізаційних мереж 76,2 км. Площа земельної ділянки-283910 м.кв. Кількість працюючих на підприємстві -217 чоловік.

Станом на 01.09.2018 р. кількість споживачів водопостачання становила – 26456 , з них:

- 14677. – абоненти багатоповерхівок,
- 11146. – приватний сектор,
- 82 – бюджетні організації,
- 515 – інші споживачі.

Послугами водопостачання в місті користується 57979 чоловік.

Всього встановлено лічильників -19634 із них на підприємствах – 388 , в багатоквартирних будинках -12520 в приватному секторі – 8886.

Водопостачання м.Ніжин проводиться шляхом експлуатації п'яти водозаборів : «Червона Гребля», «Червонокозача», «Прилуцька», «Прогрес», «Круча». Загальна кількість артезіанських свердловин 17, із них 6 нижньокрейдяного горизонту, 10 буцацького горизонту , 1 четвертинного горизонту.

Вода з свердловин поступає в резервуари чистої води, а потім на насосну П підйому.

Водопровідні мережі побудовані переважно в 1928 – 1973 роках. Матеріал трубопроводів відповідно: сталеві – 14 % , чавунні – 52,4 % , асбестоцементні – 9 % ПХВ - 24,6 %.

Подача води проводиться цілодобово.

Дезінфекція і промивка водопровідної мережі проводиться 2 рази на рік, згідно графіка та на вимогу санітарного контролю.

Промивка тупикових водорозбірних колонок (11 шт.) проводиться щомісячно згідно графіка.

Контроль за якістю води проводить лабораторія підприємства та міська СЕС.

Каналізаційне господарство включає в себе Головну каналізаційну насосну станцію потужністю 21,0 тис. м. куб. на добу, яка перекачує стічні води на очисні споруди та 13 каналізаційних насосних станцій , що перекачують стічні води з районів на ГКНС.

Технологія обробки осаду та мулу наступна: мулоущільнювач вертикальний, мулова насосна станція , мулові площадки , піскові площадки.

Допоміжні технологічні споруди : повітродувна , хлораторна.

Скид очищеної води проводиться в р. В'юня . Вода, що скидається являється нормативно очищеною.

Технологічний процес очистки води проводиться згідно технологічного регламенту, розробленого управлінням. Технологічний процес на ОС цілодобовий.

Підприємство забезпечене спеціальною технікою, яка використовується для обслуговування та проведення відновлювально-ремонтних робіт.

Основна діяльність (перелік послуг, робіт, товарів):

- забір, очищення та постачання води;
- каналізація, відведення й очищення стічних вод.

Перелік платних послуг по Комунальному підприємству «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» для населення та інших споживачів:

- підготовка та видача технічних умов для встановлення приладів обліку холодної води;
- монтаж та демонтаж приладів обліку холодної води на пластикових та сталевих трубах;

- підготовка та видача технічних умов по підключенню до мереж централізованого водопостачання та водовідведення багатоповерхівок та приватних будинків;
- підключення приватних будинків до мережі централізованого водопостачання та водовідведення із поліетиленових та сталевих труб ;
- ліквідація заторів каналізаційної мережі спец автомобілем «КАМАЗ»;
- викачка стічних ям спец автомобілем ГАЗ 4301, ГАЗ-52 КО-510;
- розробка ґрунту та засипка траншеї екскаватором;
- ремонт ділянки водопровідних та каналізаційних мереж;
- заміна запірної арматури;
- перекриття ділянки водопровідної мережі для проведення ремонтних робіт;
- повірка лічильників.

Організаційна структура підприємства включає в себе керівництво та структурні підрозділи.

Керівництво:

- Технічний директор
- Головний бухгалтер
- Головний економіст
- Головний юристконсульт

Структурні підрозділи - підприємства:

- Дільниця водопостачання
- Дільниця водовідведення
- Дільниця очисних споруд
- Абонентський відділ: - сектор з обслуговування фізичних осіб; сектор з обслуговування юридичних осіб
- Диспетчерська служба
- Бухгалтерія
- Виробничий відділ
- Приймальня

- Лабораторія
- Відділ головного енергетика
- Транспортний цех
- Контрольно-сервісний пункт(перевірка лічильників).

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться головним бухгалтером. Головний бухгалтер несе відповідальність за: забезпечення дотримання на підприємстві методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності; організацію контролю за відображенням бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Бухгалтерський облік на підприємстві відображає фінансові ресурси та фінансово-господарські операції. Облікова інформація отримується методами суцільного безперервного спостереження, обов'язкового документування та систематизації на рахунках. На основі даних бухгалтерського обліку складається бухгалтерська (фінансова) звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства за звітний період та забезпечує інформаційні потреби усіх користувачів, включаючи інвесторів, кредиторів і постачальників. Вона є інформаційною базою економічного аналізу.

У відповідності до закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються мета фінансової звітності, її склад, основні елементи, звітний період, якісні характеристики, принципи підготовки і розкриття інформації.

Фінансова звітність підприємства складається з балансу (дод. Д.1), звіту про фінансові результати (дод. Д.2), звіту про рух грошових коштів (дод. Д.3), звіту про власний капітал (дод. Д.4) та приміток до річної фінансової звітності (дод. Д.5).

Основними принципами побудови моделі обліку на підприємстві є:

I. розробка Наказу про облікову політику, керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» затвердженими МФ

України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, інструкціями та іншими нормативними актами які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Він відповідає вимогам, передбаченим Статутом (Додаток Е). Наказ затверджено генеральним директором підприємства. У додатку Ж наведено Наказ про облікову політику підприємства.

Згідно з обліковою політикою підприємства:

- ❖ застосовується автоматизована форма обліку за допомогою за допомогою сучасних інформаційних технологій;
- ❖ бухгалтерський та податковий облік ведеться відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку за допомогою програмного продукту 1 С Бухгалтерія 8.1;
- ❖ суми доходів відображаються в бухгалтерському обліку відповідно до положень Податкового кодексу України, П(С)БО 15 «Дохід», Плану рахунків бухгалтерського обліку відповідно до наказу МФУ №291 та Інструкції до нього, інших чинних нормативно-правових актів;
- ❖ бухгалтерський облік доходів здійснюється після оформлення первинних документів з обліку доходів;
- ❖ оплата від покупців в рахунок закриття дебіторської заборгованості за надані послуги здійснюється безготівковим шляхом у національній валюті України.

Критично оцінивши діючий Наказ про облікову політику, керуючись нормами П(С)БО 15 «Дохід», ПКУ, Листа МФУ Про облікову політику, були помічені деякі недоліки його складання:

- відсутня інформація щодо переліку тих надходжень від інших осіб, які не визнаються доходами (суми непрямих податків, попередньої оплати товарів, послуг);
 - не повно перелічені умови визнання доходу (виручки) від надання послуг.
- А саме, упущено інформацію щодо впевненості у збільшенні економічних вигод підприємства, та у достовірній оцінці витрат, понесених при отриманні цих доходів;

- відсутні положення щодо визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг;
- упущено положення щодо оцінки доходу, відповідно до якої здійснюється бухгалтерський облік доходів.

Зазначені недоліки негативно впливають на організацію обліку операційних доходів, що займають найбільшу частку серед усіх доходів підприємства. Недостатня урегульованість таких важливих питань як визнання, оцінка доходів у найголовнішому внутрішньому документів підприємства може спричинити порушення вимог законодавства у питаннях обліку доходів та викривити показники звітності.

З метою уникнення негативних наслідків обґрунтованим є внесення змін до Наказу про обліку політику підприємства:

- пропонується доповнити п.64 Наказу про облікову політику положенням « у результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені»;
- доцільним є додати п. 64.1 до Наказу, де перелічити такі надходження від інших осіб, що не визнаються доходами: суми непрямих податків та попередньої оплати товарів, послуг;
- до п.66 Наказу внести інформацію про визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг, виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг зможе бути достовірно оцінений за наявності всіх умов:можливості достовірної оцінки доходу; ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.
- додати п.66.1 до Наказу положенням, що дохід оцінюється в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Запропоновані зміни дозволять досягнути повної відповідності вимогам чинних нормативних документів до побудови Наказу про облікову політику, та забезпечать організацію обліку доходів згідно вимог П(С)БО та ПКУ.

II) лінійний або ієрархічний тип побудови відділу бухгалтерії. Стосовно організації бухгалтерського обліку на КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства», то цим займається головний бухгалтер. Він відповідно до його посадової інструкції підпорядковується Директору, здійснює керівництво бухгалтерською службою і безпосередньо управляє всім обліковим процесом на підприємстві, а також надає методичну допомогу своїм підлеглим з питань бухгалтерського обліку, контролю та звітності.

На рисунку 1.2 зображено організаційну структуру облікового апарату підприємства.

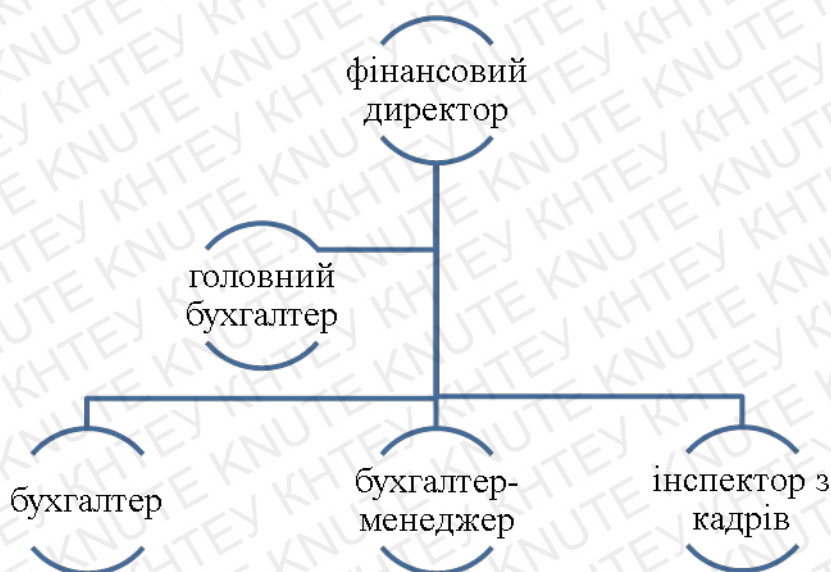


Рис.1.2 Організаційна структура облікового апарату [Розробка автора]

III) Що стосується принципу розподілу праці між співробітниками бухгалтерії, то це операційний принцип за відокремленістю робіт. У цьому випадку вся обробка операцій даної групи виконується одним працівником. Позитивною стороною такого поділу праці є наближення облікового персоналу до об'єктів обліку, що дозволяє співробітникам глибше вникнути в сутність операцій, що обліковуються, а також нести персональну відповідальність за виконання певного циклу облікових робіт.

Зокрема, бухгалтер із заробітної плати згідно посадової інструкції займається усією роботою, що пов'язана з нарахуванням заробітної плати, премій, проведенням всіляких утримань менеджерам та іншим працівникам, а

також він займається веденням обліку операцій з дебіторами підприємства. Усі операції, пов'язані з веденням касових операцій на підприємстві, відповідно до посадової інструкції здійснює касир. Секретар-обліковець виконує технічні функції по забезпеченню і обслуговуванню роботи керівника та головного бухгалтера підприємства, а також додатково веде облік розрахунків із підзвітними особами. Слід зазначити, що ці обов'язки не зазначені у посадовій інструкції, тому вважаємо, що вона потребує внесення доповнень до неї.

IV) система обробки і збору інформації на даному підприємстві є централізованою. Функції збору даних реалізуються у виробничих підрозділах, а ведення синтетичного та аналітичного обліку на основі первинних документів здійснює відділ бухгалтерії підприємства. До основних задач головного бухгалтера відносяться забезпечення організації бухгалтерського та статистичного обліку, на базі якого організує і проводить роботи по зміцненню фінансового стану та рентабельності підприємства.

V) обов'язкова наявність вірно оформлених первинних документів з обліку доходів відповідно до вимог чинного законодавства. На підприємстві модель організації обліку доходів починається із забезпечення облікового процесу первинною документацією з послідуочим заповненням облікових реєстрів та складанням звітності. На рис. 1.3 наведено схему послідовності обліку доходів.

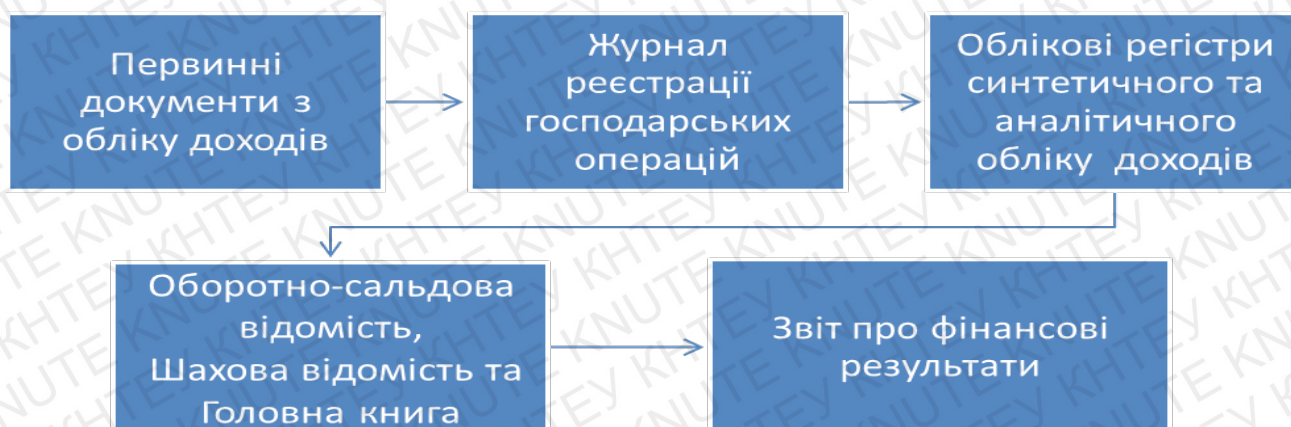


Рис. 1.3 Порядок організації обліку доходів на КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» [Розробка автора]

Бухгалтерія здійснює контроль за раціональним та економічним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, здійснює контроль за збереженням власності, своєчасне відшкодування матеріальних збитків, проводить профілактичну роботу, спрямовану на попередження незаконного використання грошових та матеріальних цінностей, порушень фінансового та господарського законодавства.

Критично проаналізувавши модель організації обліку на підприємстві, особливістю якої є повна автоматизація облікових процесів, варто зазначити, що для цілей управління подальшого удосконалення потребує аналітичний облік доходів підприємства. Так як він надає деталізовану інформацію про динаміку збільшення (зменшення) доходів в середині певної групи. Така інформація необхідна як для прийняття оперативних рішень так і для розробки прогнозів. В цілому, застосована модель організації обліку відповідає завданням бухгалтерського, податкового обліку доходів, їх оподаткування та складання звітності згідно вимог чинного законодавства.

Недоліком наявної моделі організації обліку є відсутність можливості повного контролю операцій по реалізації продукції з метою зменшення ризиків виникнення сумнівної та безнадійної заборгованостей. В умовах повної автоматизації обліку на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» подальших удосконалень потребує налагодження оперативної системи аналізу покупок підприємства на предмет їх надійності.

Висновок до розділу I

Організація та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, в цілому, відповідає вимогам чинних нормативно-правових актів. Проте, слід зосередити увагу підприємства на таких *напрямах дослідження*, які знайдуть відображення у II та III розділах дипломної роботи:

- 1) удосконалення фінансового обліку доходів на предмет оптимізації документального забезпечення процесу надання послуг, покращення

аналітичних можливостей обліку, що має вагоме значення при прийнятті рішень з метою управління доходами.

- 2) розробка сучасних підходів до управлінського обліку доходів, що відповідали б вимогам забезпечення підприємства необхідними даними;
- 3) подальшого удосконалення методичного забезпечення обліку доходів підприємства з метою складання звітності, дослідження проблем відображення доходів у звітності за підходами П(С)БО та МСФЗ;
- 4) покращення можливостей сучасних інформаційних систем, що використовуються підприємством для цілей обліку доходів. А саме, у напрямку посилення контролю над процесом надання послуг, можливості застосування різних систем надання знижок, розстрочки платежу, блокування майбутніх продажів;
- 5) можливостей фінансового аналізу за допомогою методик загального і факторного аналізу з метою виявлення основних факторів впливу на доходи та пошуку резервів збільшення ефективності процесу надання послуг;
- 6) побудови точних прогнозів показника доходу за допомогою методик стратегічного аналізу доходів, розробки Проектованого звіту про фінансові результати з метою прийняття рішень щодо майбутнього розвитку підприємства.

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку доходів операційної діяльності підприємства

Основними завданнями організації фінансового обліку доходів підприємств є:

- забезпечення зв'язку з розробленою обліковою політикою;
- встановлення меж застосування фінансового та управлінського обліку доходів, орієнтуючись на середовище функціонування підприємства та на інформаційні запити користувачів;
- сприяння правильному виявленню умов визнання та достовірної оцінки доходів);
- документування та своєчасне відображення в регістрах обліку операцій, пов'язаних з формуванням доходів діяльності;
- забезпечення внутрішнього контролю за виконанням договорів з контрагентами щодо реалізації продукції, напівфабрикатів, товарів, послуг;
- генерування інформації про доходи діяльності за цільовим призначенням, що відповідає визначеним якісним характеристикам;
- забезпечення максимальної оперативності та достовірності аналітичної вихідної інформації;
- забезпечення підґрунтя для формування внутрішньої звітності про доходи у розрізі центрів відповідальності .

Вирішення окреслених завдань досягається за умови виконання певних робіт інтелектуального характеру. М. Пушкар узагальнив їх таким чином: своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення усіх фактів ведення бізнесу; обробка даних за допомогою конкретних процедур, прийомів та способів у відповідності до вихідної інформації; складання на основі отриманого масиву обробленої інформації фінансової звітності та представлення її зацікавленим користувачам [134, 135], що цілком стосується такого об'єкту обліку як доходи.

При організації обліку доходів на підприємствах необхідно враховувати вплив різноманітних зовнішніх та внутрішніх чинників. Підтримуючи думки дослідників з цього питання, зокрема Ф. Бутинця [18], В. Дерія [31], Н. Селезньова [140], І. Скоблева [140], Я. Соколова [147], Н. Правдюк [123], Н. Прохар [133], В. Палія [104], нами узагальнено основні з них і представлено в додатку Е. Встановлено, що більшість із чинників здійснюють вплив на склад доходів; перелік та зміст первинних документів; порядок накопичення доходів в облікових регістрах; розподіл обов'язків працівників щодо формування інформації про доходи; порядок формування та встановлення ціни реалізації на продукцію власного виробництва (товарів, послуг) тощо.

Загальні підходи до організації обліку на підприємстві регулюються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та належать до компетенції його власника чи уповноваженого ним органа. У цьому регламенті зазначено необхідність розробки облікової політики підприємства, яка тлумачиться як сукупність принципів, методів і процедур, які приймаються управлінським персоналом для ведення обліку, складання і подання фінансової звітності.

Дотримання таких принципів облікової політики як законність, єдність, ефективність, адекватність, гласність забезпечує достовірність інформації, яку одержують внаслідок певним чином організованого облікового процесу та реалізації конкретної облікової політики. Так, М. Пушкар зазначає, що фінансовий облік організовується на єдиних правилах або принципах, які можна назвати закономірностями методології обліку [135]. Вони забезпечують практичну реалізацію облікової політики, а їх перелік зазначено в різних нормативно-правових регламентах та в економічній літературі (додаток И). Важливо зауважити, що у багатьох випадках вибір альтернативного методу обліку до конкретного елемента облікової політики забезпечує не тільки об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності, а й впливає на величину отримуваних доходів, що формують економічну вигоду підприємства.

Розглядаючи організацію обліку як систему, вважаємо за необхідне врахувати стан розвитку наукової думки про склад її елементів організації. Так, до основних з них відносять: рівень централізації обліку, визначення облікової політики; вибір форми бухгалтерського обліку; затвердження правил документообороту та технології обробки облікової інформації; вибір періодичності проведення інвентаризацій; розробку системи і форм управлінського обліку. Прибічниками такого підходу є С. Голов [23], Ю. Ночовна [92], А. Кузьмінський [64], В. Лень [68], В. Палій [104], В. Соколов [147], В. Сопко [149] та інші. Зустрічається й інший підхід, за яким навпаки до облікової політики включають елементи організації обліку: Ф. Бутинець [18], В. Гливенко, М. Кужельний [63], Н. Малюга [70], Н. Правдюк [123], М. Пушкар [134], І. Томашевська [15]. Це зумовлено неоднозначністю складових облікової політики, а саме принципів, методів та процедур. Так, Ю. Ночовна відзначає некоректність віднесення до облікової політики такого елемента як «принципи», оскільки відповідно до законодавства вони є загальноприйнятими та не є альтернативними. При цьому методи включають вибір альтернатив, а облікові процедури включають порядок відображення господарських операцій [92, с. 82-83]. Тому автор приходить до думки, що більш ширшим поняттям є організація обліку, облікова політика стосується тільки методів і процедур складання фінансової звітності, з чим не можна не погодитись.

Етап формування облікової політики підприємства є надзвичайно важливим та відповідальним процесом, оскільки в залежності від її раціональної розробки здійснюється вплив безпосередньо на побудову системи бухгалтерського обліку, яка в свою чергу забезпечує генерування інформації для прийняття управлінських рішень. Розпорядчим документом, що визначає напрями облікової політики, який обов'язково має бути складено та затверджено керівником, є наказ про облікову політику підприємства. Необхідно враховувати, що оскільки регламентація бухгалтерського обліку носить комплексний характер, а положення облікової політики розкриваються в нормативному акті нижчого рівня, то вони мають базуватися на основних засадах Законів України, Кодексів,

підзаконних актів тощо. У міжнародній практиці існують такі випадки, коли облікова політика безпосередньо включається до системи нормативного регулювання у вигляді стандартів обліку (у Росії, Молдові до чинного законодавства введено однойменні стандарти). Як зазначає О. Петрук, логіка побудови Наказу про облікову політику має будуватися на основі його «предмету» та «змісту» [108]. Так, автор під «предметом» розуміє сам процес прийняття і розкриття облікової політики, тобто яким чином підприємство має підійти до розробки власної політики, а «зміст» - проявляється в залежності від специфіки діяльності конкретного підприємства [109, с. 215].

Відповідно до принципу послідовності підприємство зобов'язано постійно з року в рік дотримуватися обраних методів обліку. Це є особливо важливим, оскільки саме від них буде залежати не лише отриманий дохід, а й фінансовий результат діяльності. Тому зміни в обліковій політиці суб'єкта господарювання мають бути допустимі тільки у випадках, передбачених ПСБО, бути чітко обґрунтованими та розкритими у примітках до фінансової звітності. Як показує зарубіжний досвід, наприклад США, застосований принцип можна змінити в разі обґрунтованої необхідності. При цьому поняття «зміни в обліку» (accounting change) складаються не лише зі зміни в обліковій політиці (principle change), а й зі змін в оціночних показниках (change of estimate) і зміни в складі господарської одиниці (change of entity). У Великобританії відповідно до стандарту SSAP 6 удосконалення облікової політики, яке викликало суттєві зміни, повинно відноситися до статей поточного звітного періоду як коригування до раніше нарахованих резервів, і стосуватися суми доходу поточного періоду. У Німеччині зміни в обліковій політиці, які впливають на поточний дохід, повинні бути юридично погоджені з Комерційним Кодексом. У Бельгії, Італії та Іспанії прийнята інша практика: усі коригування повинні проходити через рахунок «Прибутків і Збитків» за минулий звітний період. У Франції всі зміни відображаються через рахунок «Прибутків і Збитків» за екстраординарними статтями.

Особливої уваги потребує розробка правил документообороту щодо операцій, пов'язаних з формування доходів, та їх складу. Первинними документами, що підтверджують формування доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії, накладні, рахунки-фактури, договори купівлі-продажу та інші, товарно-транспортні накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт та наданих послуг, виписки банку тощо.

Питання побудови та змісту реєстру, призначеного для аналітичного та синтетичного обліку доходів розглядалися у роботах В. Дерія [31], О. Подолянчук [114]. Ми погоджуємося з їх пропозиціями щодо необхідності ведення аналітичного обліку інших операційних доходів у другому розділі Журналу 6 в розрізі всіх субрахунків до рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Підтримуючи погляди науковців, що відносять облікову політику до організації облікового процесу [15, 61, 64, 68, 104, 133, 149], розглянемо її більш детально, виділивши у шість послідовних блоків в контексті завдань удосконалення обліку доходів.

Найбільш раціональним є виокремлення субрахунків в залежності від видів основної операційної діяльності за джерелами отримання доходів. Це дозволить не лише формувати інформацію для відображення у фінансовій звітності, а й приймати на її основі управлінські рішення щодо використання нових важелів збільшення надходжень грошових коштів. Крім того для заповнення статистичної звітності доцільним є виокремлення аналітичних рахунків за видами послуг та додаткових. Запропонований підхід до організації обліку доходів від реалізації (основної операційної діяльності) зображено на рис. 2.1.

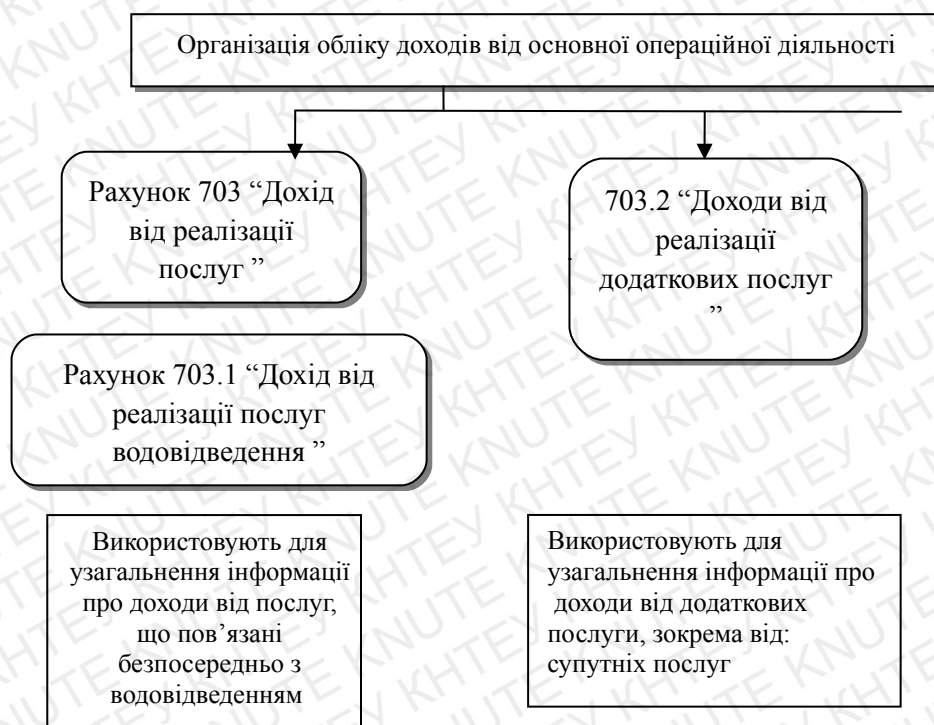


Рис. 2.1. Напрями організації синтетичного обліку доходів від основної операційної діяльності підприємства

Необхідно зазначити, що залишаються дискусійними питання щодо складу доходів, які виникають: в процесі операційної діяльності, але не є основними; у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною; або ж ті, що формуються за рахунок фінансових чи інвестиційних операцій. З метою організації відображення операцій, що пов'язані з формуванням доходів, які не відносяться до реалізаційних використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід».

2.2. Бухгалтерський облік та оподаткування доходів операційної діяльності підприємства

Управління доходами будь-якого підприємства вимагає систематичної інформації про здійснювані ним господарські процеси, їх характер і обсяг, про забезпечення процесу реалізації матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами, їх ефективності використання, про фінансові результати діяльності.

Основним джерелом такої інформації є дані поточного фінансового обліку, які систематизуються у звітність.

Фінансовий облік трансформує дані первинних бухгалтерських документів з обліку доходів за допомогою грошового вимірника та спеціальних методів обробки даних. Інформація з первинних документів узагальнюється в системі рахунків бухгалтерського обліку та використовується для відображення в облікових регістрах. Завершальним етапом фінансового обліку доходів є складання форми фінансової звітності Звіт про фінансові результати [24 с.25].

Ведення фінансового обліку регламентовано на загальнодержавному рівні, так як його кінцевою метою є складання фінансової звітності. Виходячи з цього актуальне значення, перш за все, він має для зовнішніх користувачів облікової інформації, таких як інвестори, банківські установи, державні органи та ін.

Головними нормативними документами, згідно положень яких здійснюється фінансовий облік операційних доходів на КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» є наступні:

- Збірники національного законодавства України: Податковий кодекс [112], Господарський кодекс [27], Цивільний кодекс [160], та Кодекс України про адміністративні правопорушення [53];
- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [125]
- Закон України "Про електронні документи та електронний документообіг" [127];
- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій наказ МФУ №291 та Інструкція про його використання з урахуванням змін та доповнень [40, 111].
- Положенні про документальне забезпечення записів по бухгалтерському обліку: Наказ МФУ №88 [126];
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ МФУ №2 [73];
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід" [76];

- Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [115], 15 "Дохід" [116];
- Постанова КМУ Про порядок подання фінансової звітності № 419 [121];

Перелічені законодавчі документи регламентують фінансовий облік доходів на рівні країни, а затверджений Наказ про облікову політику регулює облік на рівні підприємства КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» (див. додаток Ж).

У ст. 9 Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» зазначено, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення [125]. Згідно Положення Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, первинний документ має юридичну силу лише за наявності заповнених усіх обов'язкових реквізитів [126].

Підприємство КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» з обліку доходів від надання послуг використовує такі первинні документи: договори поставки; в якості договорів купівлі-продажу виступають рахунки на оплату покупцю; видаткові накладні (акти виконаних робіт); виписки банку. Виписка банку, інвентаризаційний акт слугують первинними документами з обліку інших операційних доходів підприємства.

На підставі первинних документів здійснюють синтетичний та аналітичний облік реалізації товарів, надання послуг, інших операційних доходів.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначено рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності". Рахунки даного класу є тимчасовими і використовуються для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченні якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 "Фінансові результати". Тимчасові рахунки розпочинають звітний період із

нульового сальдо. Інформація про доходи і витрати в них дає можливість скласти фінансову звітність[40].

Рахунки 70 “Доходи від реалізації ” та 71 “Інший операційний дохід ” призначені для відображення доходів від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 70 "Доходи від реалізації" відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна до сплати сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших обов'язкових платежів, передбачених законодавством); результат операції-перестраховування та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Підприємство КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» для обліку основних доходів використовує субрахунок :

- 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг».

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться на рахунку 71 "Інший операційний дохід" 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".

У додатку 3 наведені типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та операцій з отримання інших операційних доходів, використовуючи робочий план рахунків підприємства.

Аналітичний облік операційних доходів на підприємстві ведеться у розрізі контрагентів отримувачів послуг, враховуючи специфіку його діяльності (водовідведення).

Так як підприємство використовує автоматизовану форму обліку за допомогою програмного продукту 1 С Бухгалтерія 8.1 дані синтетичного та

аналітичного обліку накопичуються, систематизуються й узагальнюються в автоматичному режимі.

Підприємство з обліку операційних доходів формує наступні облікові реєстри: Обороти рахунку, Картка субконто, Аналіз рахунку, Аналіз субконто. Дані облікових реєстрів формують Головну книгу, Шахову оборотну відомість та оборотно-сальдову відомість.

Проаналізувавши організацію бухгалтерського обліку на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства», варто відзначити, що підприємство дотримується вимог чинного законодавства. Проте, є деякі недоліки організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку підприємства, що впливає на швидкість руху первинної документації, породжує громіздкість паперової роботи та не забезпечує достатнього рівня інформативності одержаних результатів.

Першим недоліком організації первинного обліку на підприємстві є відсутність затвердженого графіку документообігу, що регламентує рух документів з обліку процесу реалізації на підприємстві з моменту їхнього складання до моменту завершення їхнього оброблення та передання в архів. Відсутність даної розробки на підприємстві негативно впливає на порядок організації первинного обліку, збільшуються час обробки документів, підвищується можливість помилки в обліку, втрати документа, інших зловживань.

Обґрунтованим шляхом підвищення рівня організації первинного обліку операційних доходів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» є розробка графіку документообігу рахунків щодо наданих послуг протягом місяця. Це дозволить раціонально організувати шлях проходження документації через підрозділи підприємства, сприятиме покращенню облікової роботи, підвищенню рівня автоматизації та механізації обліку.

Отже, організація фінансового обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві відповідає вимогам чинного бухгалтерського та податкового законодавства. Проте у ведення обліку були помітні певні недоліки. Першим недоліком є відсутність затверджених графіків документообігу.

Завершальним етапом документування господарських операцій, заповнення облікових реєстрів є формування фінансової звітності підприємства. Даний етап дозволяє отримати кінцевий результат ефективності здійсненої господарської діяльності. Тому задля задоволення потреб зацікавлених користувачів, звітність має відповідати усім вимогам. Це складний процес, що має свої недоліки, які необхідно досліджувати та вирішувати.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства [125]. Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів в інформації, що є результатом облікового процесу.

До основних форм фінансової звітності відносяться: Баланс, Звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності [115]. Згідно Порядку подання фінансової звітності № 419 фінансова звітність подається не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 9 лютого наступного за звітним роком [121].

Для складання фінансової звітності, де відображається облікова інформація про суми операційних доходів підприємства за звітний період необхідно керуватися положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [125], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [115], П(С)БО 15 «Дохід» [116], Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [74], іншими діючими законодавчими актами. Галузеві нормативні документи щодо відображення у звітності інформації про доходи відсутні.

На основі даних бухгалтерського обліку, враховуючи вимоги чинного законодавства, підприємство формує фінансову звітність. Основною формою, де детально розшифровуються суми отриманих доходів за визначений період є Звіт про фінансові результати та Примітки до фінансової звітності [115]. Для складання Звіту про фінансові результати та Приміток до фінансової звітності використовуються дані головної книги, шахової відомості, оборотно-сальдової відомості (див. рисунок 2.2).

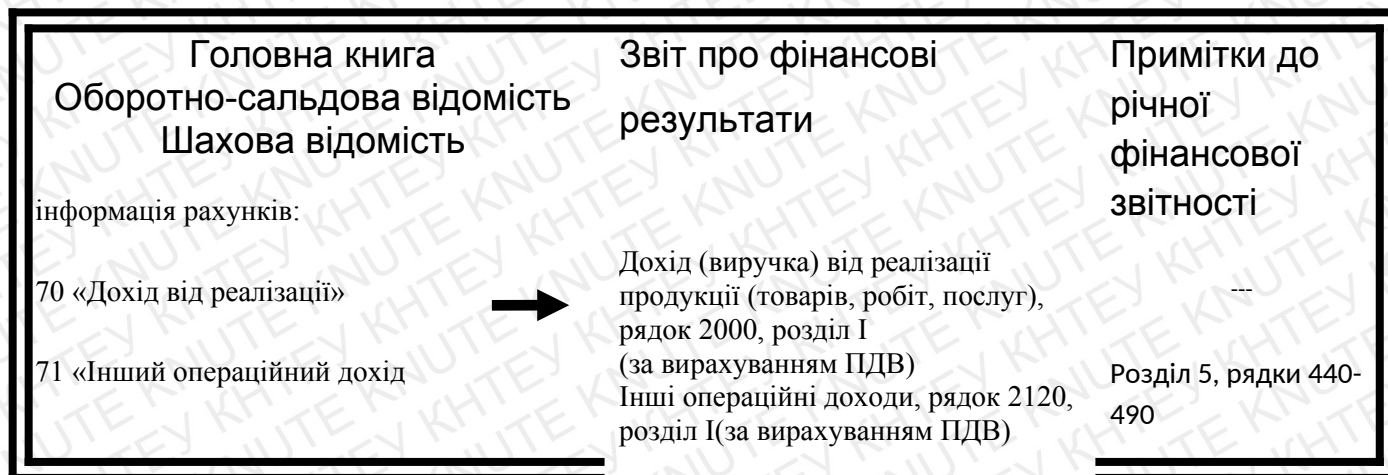


Рис. 2.2 Порядок для заповнення Звіту про фінансові результати та Приміток до річної фінансової звітності. Розробка автора на базі використаних джерел: [83]

Враховуючи вимоги Наказу Міністерства Фінансів України № 73 від 07 лютого 2013 року, склад форм фінансової звітності зазнав змін. Звіт про фінансові результати, заповнення та подання якого раніше регламентував П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" з дати набрання чинності наказу № 73 регламентує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та змінить назву на «Звіт про сукупний дохід»[115].

У НП(С)БО 1 зазначено що у Звіті про сукупний дохід розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період. Звіт складається з 4 частин: I. Фінансові результати, II. Сукупний дохід, III. Елементи операційних витрат, IV. Розрахунок показників прибутковості акцій.

Порівнюючи зміни, які сталися у порядку складання звітності, то до набрання чинності Наказу №73, звіт складався з 3 частин: I. Фінансові результати, II. Елементи операційних витрат, III. Розрахунок показників прибутковості акцій. Інформація про отримані доходи за звітний період відображалась лише у I розділі Звіту, за новими правилами складання фінансової звітності – у I розділі «Фінансові результати» та II розділі «Сукупний дохід».

Керуючись вимогами затверджених методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності № 433, основною відмінністю при відображенні у звіті сум доходів є віднесення до розділу II «Сукупний дохід» сум доходів, які відображаються у складі іншого додаткового капіталу (курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій, дооцінка необоротних активів, фінансових інструментів, ін. операції фінансової та інвестиційної діяльності підприємства)[74].

У розділі I «Фінансові результати», рядок 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображає суми доходу від реалізації продукції за вирахуванням непрямих податків. Інформація щодо інших операційних доходів розкривається у рядку 2120 «Інші операційні доходи» також за вирахуванням усіх непрямих податків.

У міжнародній практиці форми фінансової звітності регламентуються МСФЗ. Згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» повний комплект фінансової звітності складається зі звіту про фінансовий стан на кінець періоду; звіту про сукупні доходи за період; звіту про зміни у власному капіталі за період; звіту про рух грошових коштів за період; приміток, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення; звіту про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду. Суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) як правило щороку[75].

За вимогами МСБО 1 Суб'єкт господарювання повинен подавати усі статті доходу та витрат, визнані за період:

- а) у єдиному Звіті про прибутки та збитки або
- б) у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий Звіт про прибутки та збитки) та другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи).

Іншу суттєву інформацію про отримані доходи підприємств подає або у Примітках або у Звіті про сукупні доходи.

Аналізуючи останні зміни у національних П(С)БО, що суттєво наблизили вимоги до складання та подання форм фінансової звітності до міжнародних стандартів, необхідно підкреслити, що це суттєвий крок на шляху уніфікації обліку. Щодо відображення в обліку операційних доходів особливих змін у методичку не внесено, так як майже в усіх суттєвих аспектах облік за П(С)БО та МСФЗ здійснюється за єдиними правилами.

Інформація про доходи узагальнюється не лише у формах фінансової звітності, а ще і у формах податкової звітності. Податковий облік та вимоги до складання та подання форм податкової звітності регламентує Податковий кодекс України. Основний податок, який накладається на доходи підприємства є податок на прибуток. У ст.135 «Порядок визначення доходів та їх склад» зазначено, що операційні доходи враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Винятком є ті надходження грошових коштів або інших активів, що зазначені у Стаття 136. «Доходи, що не враховуються для визначення об'єкта оподаткування» [112].

Інформація про доходи з метою оподаткування відображається у такій формі податкової звітності як Декларація з податку на прибуток підприємства, де доходи класифікуються на 2 групи:

- 1) Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)),
- 2) Інші доходи. Детальна розшифровка яких відбувається у додатку ІД до декларації з податку на прибуток підприємства у розрізі статей доходів.

У Податковій декларації заповнюються наступні рядки:

- 1) 01 «Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування»;

- 2) 02 «Дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)»;
- 3) 03 «Інші доходи».

Враховуючи останні зміни в законодавстві та з метою узгодження фінансової та податкової звітностей, подальшого удосконалення потребують терміни складання та подання фінансової звітності в Україні. У міжнародній практиці звітність подається один раз на рік.

Щодо оподаткування доходів, то для платників податку на прибуток відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розд. III ПКУ [112].

Облік доходів підприємства здійснюється відповідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 (далі – П(С)БО 15), а формування витрат - відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 (далі – П(С)БО 16).

Одним з основних принципів ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності є принцип нарахування тобто доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (стаття 4 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», пункт 6 розділу III Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні

вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73).

Дохід підприємства є одним із основних джерел прибутку підприємства. Ефективність діяльності визначається найраціональнішим співвідношенням доходів і витрат. Проте як досягти даного співвідношення є основним питанням управлінського обліку.

2.3. Облік доходів операційної діяльності підприємств комунального бізнесу у системі прийняття управлінських рішень

Динамічні перетворення, пов'язані з розвитком суспільства, зумовлюють необхідність розробки нових та удосконалення вже існуючих механізмів управління доходом, створення для них спеціального інформаційного забезпечення, що потребує в свою чергу застосування сучасних підходів до його формування та адаптації облікових систем до змін в умовах господарювання підприємства. У наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених під управлінням доходом в широкому розумінні розглядають процес розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень за всіма основними аспектами формування доходів у відповідності до основних стратегічних, тактичних та оперативних цілей підприємства [7, 9, 118, 123, 168]. Він включає в себе такі елементи як: принципи, мету та завдання управління доходом; організаційне та інформаційне забезпечення; методи аналізу доходів і контроль за досягненням запланованих параметрів.

Теорія та практика доводять, що управлінська ланка не може існувати без інформаційного продукту, який створюють бухгалтери, використовуючи спеціальні методики. При цьому автори стверджують, що працівники сучасних обліково-аналітичних структур підприємства генерують інформацію як про «вхід», тобто існуючий стан підприємства (рух активів, капіталу та зобов'язань), так і про прогностичні показники, у які має перейти підприємство, тобто «вихід» [5, 45, 47, 48, 70, 85]. Це дозволяє вважати облік елементом системи інформаційної

підтримки управління, інструментом збору, обробки, передачі та інтерпретації інформації про діяльність господарюючого суб'єкта через призму витрат і вигід (доходу).

Аналіз розвитку наукової думки про облік та практики засвідчує існування в системі господарського обліку різних видів обліку, зокрема прогнозного, стратегічного, креативного [64, 134-136, 173, 174, 1, 3]. При цьому структура системи бухгалтерського обліку постійно удосконалюється, є динамічною і змінюється за вектором вдосконалення якості інформації для управління. Це пояснюється наявністю тісного взаємозв'язку між рівнем деталізації інформації, системою управління та складністю структури бухгалтерського обліку. При цьому, як зазначає М. Пушкар, система управління є провідною, а система обліку – забезпечувальною ланкою, тим самим підпорядковуючи вхідну та вихідну інформацію потребам управління [134-136].

Для вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення системи управління необхідно визначити концепцію управлінського обліку. Відомо, що в широкому розумінні під концепцією розуміють: систему поглядів; те чи інше розуміння явищ, процесів; єдиний, визначальний задум; пріоритетну точку зору на предмет, явища, процес [11, 21, 43, 48, 90, 171]. Крім загальнонаукових підходів серед вчених-обліковців використовується поняття «концепція обліку», що в основному зводиться до системи поглядів, теорій, ідей на завдання обліку, пріоритетність інтересів користувачів, склад і зміст звітної інформації, втіленої у принципах, правилах, методах і прийомах ведення обліку [70, 36]. При цьому доцільно враховувати, що концепція обліку може бути досить динамічною і відповідно реагувати (адаптуватися) на зміни умов ведення бізнесу тощо. Серед існуючих поглядів на концепцію управлінського обліку доцільно виділити наступні:

Таблиця 2.1

Концепції управлінського обліку

Концепції	Сутність
Пов'язані з функцією	Описує функції управлінського обліку з точки зору його орієнтації на: ефективність використання ресурсів;

	створення вартості; бізнес-процеси.
Пов'язані з корисністю результатів	Передбачає здійснення функцій управлінського обліку з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном
Пов'язані з процесами та методами	Пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою для розробки технологій, що використовуються в управлінському обліку: збалансованість використання ресурсів і створення вартості; взаємодія процесів управління; розробка й оцінювання технологій
Пов'язані з потенціалом функції	Передбачає розгляд потенціалу, необхідного для ефективного використання функції управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості

*Джерело: систематизація на основі низки праць

При розробці концепції управлінського обліку доходів нами були враховані основні положення, наведені в табл. 2.1. Встановлено, що на основі принципів формування концепції управлінського обліку доходів має забезпечуватися вирішення практичних завдань (рис. 2.3), що потребує наявності інструментарію, який дозволить генерувати відповідну інформацію про доходи та вигоди підприємства для менеджерів різних рівнів управління з метою: планування, контролю (через бюджетування та аналіз відхилень), підготовки, прийняття та оцінки управлінських рішень (через оцінку альтернатив); визначення політики бізнесу на тривалу перспективу тощо. Так, основним завданням управлінського обліку доходів є забезпечення процесу створення інформації про доходи, яка дозволить приймати оперативні, тактичні й стратегічні рішення, що забезпечить не лише збільшення доходів підприємства, а й їх майбутніх вигід. Розуміння сутності, мети та завдань управлінського обліку дозволяє виявити його залежність від функцій системи управління, оскільки саме він пов'язує обліковий процес з процесом управління. Між тим, як в науковій літературі, так і на практиці не існує чіткого виділення цих функцій. Певна увага приділена цьому питанню у працях окремих авторів (К. Друрі, Т. Карпової, Ф. Бутинця, Л. Нападовської).

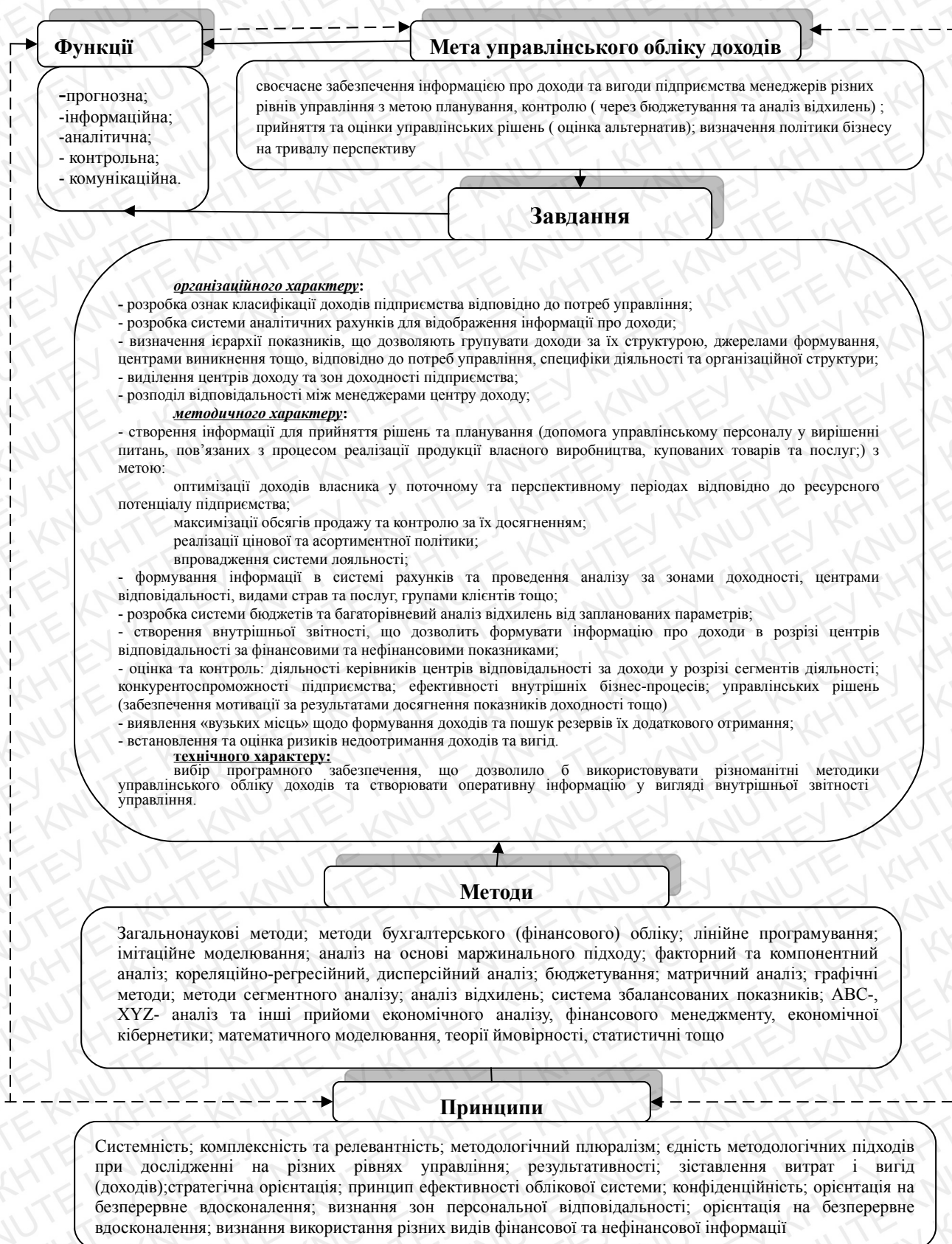


Рис 2.3. Модель елементів управлінського обліку доходів

На основі дослідження низки наукових думок встановлено, що в сучасних умовах ведення бізнесу функції управлінського обліку доходів мають бути спрямовані не на забезпечення вихідною обліковою інформацією абстрактного узагальненого користувача, а на задоволення специфічних потреб її споживачів – конкретних менеджерів (додаток І).

Важливим елементом концепції є методичний інструментарій, оскільки завдяки йому вирішуються завдання та досягаються цілі створення інформації. Тому виникає необхідність використання на практиці прийомів та способів, які б забезпечили створення інформаційної моделі не лише для поточної, а й для майбутньої діяльності, сприяли координації, взаємодії та узгодженості окремих елементів системи управління з метою досягнення стратегічних цілей підприємства та досягнення синергетичного ефекту. Практика сучасного господарювання свідчить про те, що вирішення економічних проблем на основі функціонування традиційних системи обліку та методів не дозволяють досягти позитивних результатів.

Л. Нападовська пояснює це явище існуванням взаємодії та взаємовпливу між різноманітними системами, що забезпечують розвиток будь-якого підприємства; наявністю міжсистемних оболонок, що забезпечують створення додаткового потенціалу для створення нових концептуальних систем дослідження та виявлення ефективних інструментів його реалізації [137, 139]. На цю проблему звернули увагу й інші дослідники, які підкреслюють необхідність вибору елементів методу управлінського обліку з урахуванням впливу розвитку інших наук [4, 20, 23, 45, 171].

Неможливо не погодитися з твердженням Р. Сунгатуліної, що «управлінський облік є системою знань, яка поєднує різні економічні науки, такі як планування, організація і управління виробництвом, бухгалтерський облік, управлінський аналіз та інші» [151, с. 18], оскільки на сучасному етапі розвитку економічних наук одночасно відбуваються процеси виділення в окремі галузі та інтеграції; нівелюються межі між плануванням, обліком, аналізом, контролем і регулюванням.

Отже мають змінюватися підходи до відбору методичного інструментарію, необхідного для функціонування системи управлінського обліку доходів на основі використання методів різних галузей знань. Це потрібно для досягнення синергетичного ефекту, що дозволить виконувати завдання управління й одночасно поєднувати нововведення і зміни концепцій бухгалтерського обліку. Вважаємо, що концепція управлінського обліку має передбачати реалізацію комплексного та системного підходів, ґрунтуватись на принципах, узагальнених та адаптованих до об'єкту дослідження (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Принципи управлінського обліку*

Принцип	Сутність
Системності	дослідження доходів проводиться у взаємозв'язку з витратами та іншими показниками діяльності
Комплексності	передбачає використання всіх корисних, релевантних, суттєвих видів економічної інформації не залежно від джерел її створення та характеристик
Методологічного плюралізму	можливість використання інструментарію будь-яких наук з метою досягнення цілей управлінського обліку доходів
Єдності	єдність методологічних підходів при дослідженні об'єктів на різних рівнях управління
Результативності	постійне зіставлення затрат з отриманим доходом в результаті діяльності
Стратегічної орієнтації	підготовка інформації для прийняття рішень та контролю, орієнтуючись на стратегічні бізнес-плани
Ефективності облікової системи	вигоди від її використання повинні перевищувати витрати на її створення
Конфіденційності	обмеження доступу до відповідної інформації
Персональної відповідальності	принцип визнання зон персональної відповідальності за формуванням доходу
Орієнтації на безперервне вдосконалення	підготовка і використання аналітичної інформації, необхідної для постійної оцінки та контролю за якістю формування доходів, виконанням бюджетів, використанням відповідних методик управлінського обліку з урахуванням ризику можливості недоотримання доходу
Використання різних видів фінансової та нефінансової інформації	визнання доцільності використання різних видів фінансової та нефінансової інформації про доходи підприємства.

* Джерело: авторське узагальнення

Аналіз економічної літератури показав, що більшість наукових досліджень з цього питання не розкривають особливостей обліку на підприємствах конкретних галузей, не враховують їх технологічної та організаційної специфіки. Тому їх результати є досить абстрактними та не завжди придатними для практичного впровадження.

Узагальнюється інформація по управлінському обліку у формах внутрішньої звітності. На кожному підприємстві існує своя специфіка підготовки управлінських даних. З метою дослідження особливостей підготовки форм внутрішньої звітності на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» нами було розроблено Анкети щодо формування, представлення та обробки управлінської (внутрішньої) звітності, спрямовані на управлінський персонал різного рівня (див. додаток К). Метою анкетування є отримання інформації щодо осіб, користувачів управлінської інформації, періодичності складання управлінської звітності, форм її представлення.

За результатами проведеного анкетування, були отримані наступні дані.

- 1) Підприємство складає внутрішню звітність такими господарськими процесами: процес постачання, процес реалізації.
- 2) Користувачем управлінської інформації є директор;
- 3) Головний бухгалтер підприємства формує та подає внутрішні звіти.
- 4) Внутрішня звітність складається на різні дати. Наприклад, така форма управлінської звітності як Платіжний календар формується на початок кожного робочого дня.
- 5) Так як управлінський облік здійснюється в автоматизованому режимі у програмі 1С Бухгалтерія 8.1 з використанням рахунків бухгалтерського обліку, то форми внутрішньої звітності формуються також в даному програмному продукті;
- 6) Застосовується інтегрована модель управлінського обліку, що передбачає збір інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку. Доповненням інформації фінансового обліку даними внутрішньої звітності на підприємстві

створюються умови для оперативного контролю і аналізу виконання запланованих параметрів діяльності підприємства, а також прийняття необхідних управлінських рішень. Побудова інтегрованої моделі управлінського обліку наведена у додатку Л.

7) Форма представлення управлінської (внутрішньої) звітності зацікавленим користувачам – паперова.

8) Не проводиться довгострокове планування. Не складаються бюджети на наступний рік.

9) Відсутній звіт, що узагальнює інформацію про доходи за звітний період. Через дану проблему не проводиться аналіз отриманих доходів, не вивчаються періоди найбільших та найменших обсягів продажів, не враховується маржинальний дохід, що необхідний для моделювання різноманітних варіантів тактичного та стратегічного розвитку підприємства, враховуючи можливості ризиків недоотримання доходів та втраченої вигоди. Це впливає негативно на розробку планів на майбутні періоди.

З метою подолання даного недоліку організації управлінського обліку та на основі специфіки діяльності нами було запропоновано таку форму управлінської звітності, як Звіт про прибутки та збитки. Дана розробка виконана на основі зарубіжного досвіду подубови звіту «Profit and loss statement» [89], та потреб у поточній господарській діяльності підприємства. У документі відображені статті доходів та витрат (окремо змінних та постійних), що використовуються підприємством для здійснення господарської діяльності. Він призначений для внутрішнього користування при обґрунтуванні й прийнятті управлінських рішень. У запропонованому звіті щомісячно, наростаючим підсумком з початку року, у розрізі статей, аналізуються показники доходів та витрат, валового та чистого прибутку, частки кожного виду затрат у валовому прибутку, розраховується загальна рентабельність господарської діяльності та величина сукупного маржинального доходу.

Запропонований звіт націлен на ґрунтовний аналіз доходів отриманих підприємством у розрізі статей по всіх видах діяльності. Розкриваючи

інформацію щомісячно наростаючим підсумком з початку року та наводячи квартальні і річні підсумки, підприємство отримує інформацію про найбільш і найменш дохідні періоди діяльності. Це дозволить приймати ефективні управлінські рішення націлені на підтримку обсягів продажів у «слабкі» місяці, наприклад використовуючи маркетингові системи активізації продажів (знижки). Результатом використання запропонованого Звіту про прибутки та збитки є прийняття управлінських рішень щодо оптимізації співвідношення «затрати-обсяг-прибуток» та розробка прогнозу та формування плану продажів на наступний рік.

У сучасних умовах здійснення господарської діяльності, розробка прогнозів та планів є центральною ланкою управління. Це пов'язано з тим, що виходити на ринок з закупленою продукцією без заздальгідь розробленого плану ризиковано та безперспективно [90, с.35].

Аналізуючи специфіку діяльності підприємства процес бюджетування почнемо з вибору обмежуючого чинника («вузького місця»). Таким чинником для підприємства є обсяг продажу. Розробка бюджету продажу (табл. 2.3) є найбільш важлива сфера прогнозів для усіх подальших розрахунків, тому що від нього залежать інші бюджети. Для формування даного документа аналізуються обсяги реалізації кожного виду продукції, враховується статистика минулих років, пропозиції конкурентів, сезонність, затрат на рекламу та маркетинг.

Таблиця 2.3

Бюджет продажів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» на 2018 р.

тис.грн

[Джерело: розробка автора]

Період	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень	Рік
Заплановані продажі	750	989	1 276	1 606	1 411	1 461	1 384	1 740	1 813	1 802	2 525	1 993	18 750

Отже, дослідивши організацію ведення управлінського обліку на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» отримані наступні результати:

1) відсутня внутрішня звітність, в якій узагальнюється інформація про отримані доходи. Для вирішення проблеми запропоновано використовувати документ «Звіт про прибутки та збитки» з квартальною періодичністю. Це дозволить отримати інформацію про ефективність управлінського обліку підприємства за звітний період та розробити ефективні управлінські рішення щодо політики отримання доходів на наступний період.

2) відсутній процес бюджетування на підприємстві. Шляхом подолання проблеми є впровадження документа «Бюджет продажів». Це дозволить приймати необхідні управлінські рішення націлені на подальший розвиток збутової діяльності підприємства, так як планування доходів є найпершим і найголовнішим етапом у розробці планів підприємства.

Виявлені проблеми та наведені шляхи їх вирішення дозволять проводити ефективний управлінський облік підприємства та на основі одержаних результатів приймати швидкі та раціональні управлінські рішення. Важливим кроком на шляху ведення ефективного бухгалтерського обліку усіх господарських процесів підприємства є його автоматизація та комп'ютеризація. Наступний підрозділ буде присвячений можливостям, що відкривають сучасні інформаційні технології для обліку доходів.

Висновок до розділу 2

1) Доцільним є виокремлення субрахунків в залежності від видів основної операційної діяльності за джерелами отримання доходів. Це дозволить не лише формувати інформацію для відображення у фінансовій звітності, а й приймати на її основі управлінські рішення щодо використання нових важелів збільшення надходжень грошових коштів. Крім того для заповнення статистичної звітності

доцільним є виокремлення аналітичних рахунків за видами послуг та додаткових. Запропонований підхід до організації обліку доходів від реалізації послуг.

2) Облік доходів підприємства здійснюється відповідно вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

Одним з основних принципів ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності є принцип нарахування тобто доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (стаття 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»)

Щодо оподаткування доходів, то для платників податку на прибуток відповідно до підпункту 134.1.1 пункту 134.1 статті 134 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень розд. III ПКУ.

3) У сфері управлінського обліку доходів на виявлені проблеми недосконалості наявних підходів. На основі західного досвіду та наукових розробок запропоновано ефективний механізм надання знижок покупцям за допомогою документа «Калькуляція ціни». Розроблено форму внутрішньої звітності «Звіт про прибутки та збитки», що узагальнює інформацію про доходи підприємства за звітний період. Сформовано модель побудови «Бюджету продажів». Запропоновані удосконалення дозволять отримувати швидко, точну, об'єктивну інформацію на усіх рівнях прийняття управлінських рішень.

Наступним кроком дослідження господарської діяльності підприємства є проведення аналітичних та проектно-рекомендаційних робіт за допомогою методик загального та стратегічного аналізу.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Джерела, основні показники та методи аналізу доходів операційної діяльності підприємства

У сучасних умовах здійснення підприємницької діяльності окрім даних фінансового та управлінського обліку щодо доходів від операційної діяльності, все більшу роль починають відігравати методики фінансового, стратегічного аналізу. При виборі і обґрунтуванні ефективних управлінських рішень, у забезпеченні прибуткової діяльності, реалізації інвестиційних проектів, у подоланні кризових явищ, а також у багатьох інших господарських процесах суттєво зростає роль аналізу.

Аналіз являє собою сукупність методичних прийомів дослідження фінансових відносин суб'єктів господарювання, обумовлених об'єктивними та суб'єктивними чинниками, що знаходять відображення у фінансовому обліку і звітності. Пріоритетним напрямом аналізу є дослідження формування, розподілу та використання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів як основних видів ресурсів підприємства.

Зміст і основна мета економічного аналізу – дослідження зміни та розвитку економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку та взаємозумовленості, що породжується суб'єктивними та об'єктивними причинами з метою забезпечення цільового управління ними.

Змістову характеристику економічного аналізу визначає сукупність основних видів досліджень (рис.3.1).

Аналіз слід проводити з дотриманням певних принципів, які виражають вимоги та етику дослідника (рис. 3.3).

Предметна сфера аналізу являє собою економічні системи, відносини й ресурси в їх зміні і розвитку, що відбуваються під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів і відображаються у фінансовій інформації.

Одним із засобів формалізації аналізу суб'єктів господарювання є розробка організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує основні складові економічного аналізу: організаційну та інформаційну (рис. 3.4).

Загальна модель аналізу чітко кореспондується із моделлю загальних аналітичних досліджень економічної системи в цілому (рис.3.2).

Фінансовий аналіз доходів надає найбільш корисну інформацію для мінімізації ризику прийняття ефективних управлінських рішень, збільшення джерел доходів та досягнення найкращих результатів у здійсненні політики використання доходів, забезпеченні збільшенню дохідності. За результатами фінансового аналізу може обиратися найбільш виправдана у конкретних економічних умовах стратегія і тактика бізнесу; розроблятися прогнози доходів і плани загального економічного зростання, реалізації конкурентної, маркетингової політик; визначається бюджетна політика тощо.

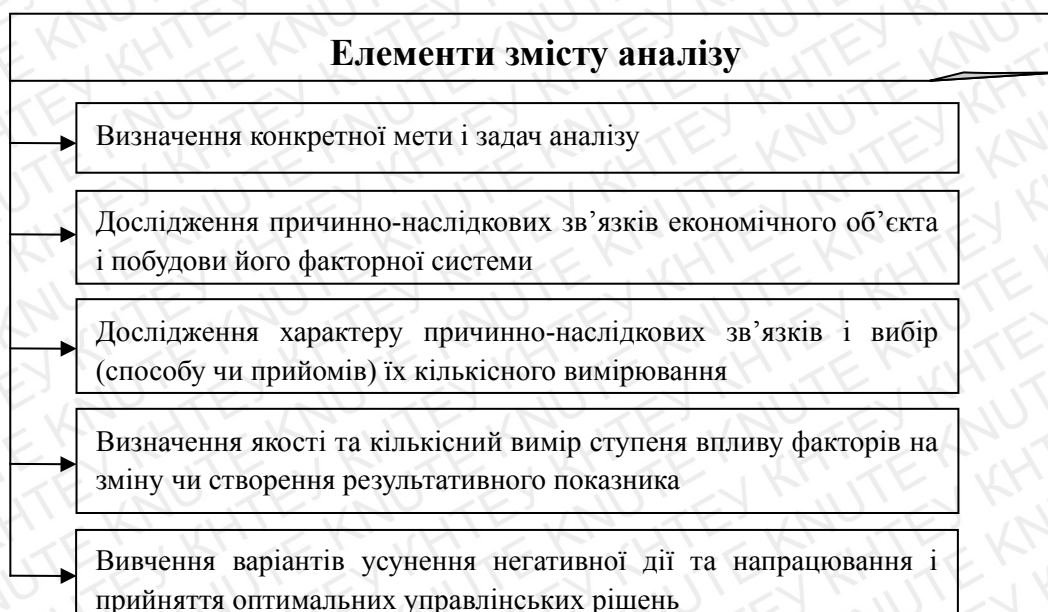


Рис.3.1 Схема складових змісту аналізу

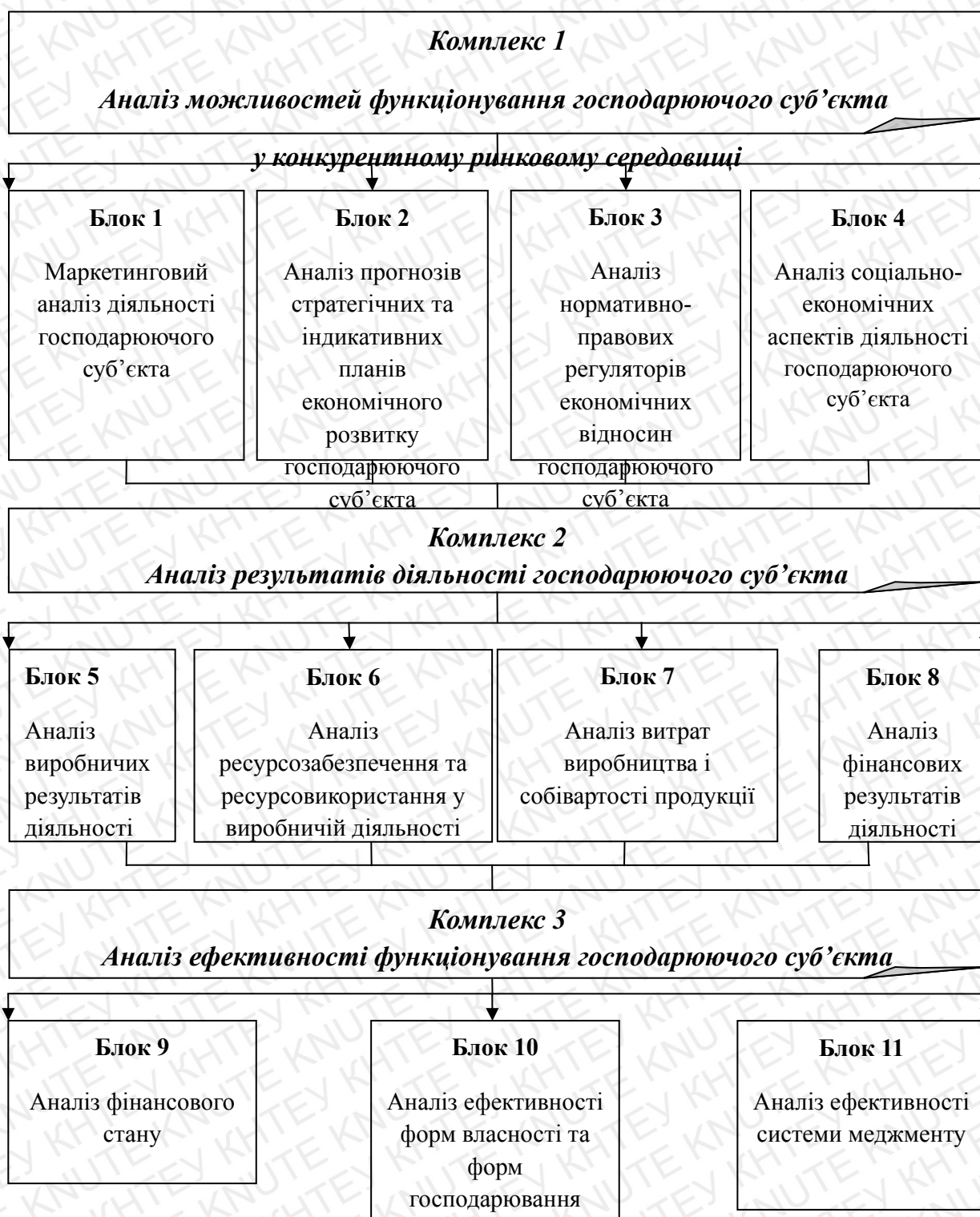


Рис.3.2. Загальна модель комплексного економічного аналізу

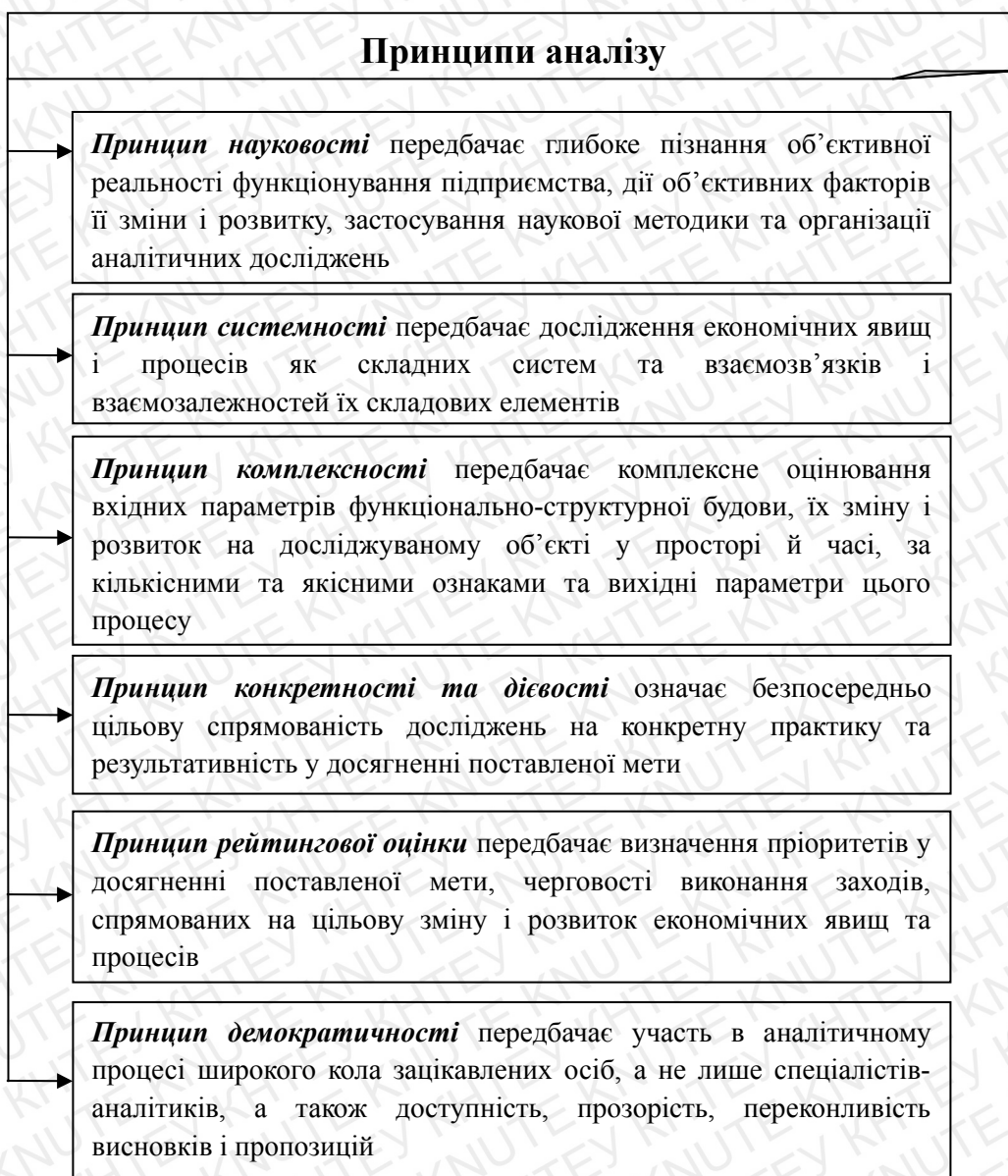


Рис.3.3 Схема основних принципів економічного аналізу



Рис. 3.4. Організаційно-інформаційна модель аналізу підприємства

Стратегічний аналіз доходів є невід'ємною частиною планування господарської діяльності підприємств. Суть якого полягає у тому, що він використовується заради вибору конкретної стратегії з багатьох альтернатив і формування всієї системи стратегій. При здійсненні стратегічного аналізу визначається вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на критерій конкретних стратегій. Результатом аналізу є комплексний стратегічний план розвитку доходів підприємства, здійснюється науково обґрунтована, всебічна і своєчасна

Основними джерелами інформації, що необхідні для проведення аналізу та є зовнішня інформація (вітчизняні та міжнародні законодавчі акти) та внутрішня

(бухгалтерський та управлінський облік), практичний досвід та наукові розробки провідних вчених.

У розробках науковців Мниха Є.В., Чумаченка М.Г., Костирка Р.О., Бланка І.О. Шурміної А.О. висвітлюється, що у навчально-методичних посібниках, наукових роботах вітчизняних та зарубіжних авторів методика аналізу доходу, як правило, обмежується лише вертикальним і горизонтальним аналізом звіту про фінансові результати. Для цілей аналізу доходу операційної діяльності не використовується коефіцієнтний метод. Аналіз доходу за такою методикою не можна назвати ефективним, оскільки він не забезпечує систему управління необхідними аналітичними даними. Існуюча методика не дозволяє визначити повний спектр можливих проблем функціонування підприємства, оцінити альтернативні варіанти управлінських рішень, а також виміряти ефективність управління доходами [78, 79, 162, 170].

Отже, здійснивши критичний аналіз спеціальної літератури, варто зазначити, що методика аналізу доходів обмежується загальними прийомами, що не дозволяють у повній мірі оцінити ефективність господарської діяльності. Необхідно продовжувати дослідження в цій сфері, удосконалювати теоретичну базу з цих питань та удосконалювати самі підходи до аналізу доходів в сучасних умовах господарської діяльності.

З метою поглибленого дослідження господарської діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» та виявлення недоліків в обліку доходів господарської діяльності, необхідно застосувати методики фінансового та стратегічного аналізу.

Аналітичне оцінювання доходів також необхідне для комплексної оцінки діяльності підприємства сприятиме його значимості та масштабності.

Фінансовий аналіз – це управлінська функція, що спрямована на створення досконалої інформаційної системи управління з метою накопичення, трансформації і використання інформації фінансового характеру [79].

Мета фінансового аналізу доходів від операційної діяльності – визначити повноту та якість їх отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну фінансового результату процесу реалізації, виявити та оцінити можливі резерви його зростання. пошук шляхів та кількісна оцінка резервів збільшення операційних доходів і підвищення рентабельності підприємства на основі ефективного управління його доходами.

Джерелами інформації для здійснення фінансового аналізу доходів від операційної діяльності переважно є внутрішня інформація : планова (нормативи, прогнози) та фактографічна (фінансова звітність підприємства).

Основними показниками фінансового аналізу доходів від операційної діяльності є абсолютні показники чистого доходу (виручки) від реалізації, іншого операційного доходу, валового прибутку та відносні показники структури та динаміки доходів; відносні показники інтенсивності процесів (оборотності та ділової активності).

Методика фінансового аналізу доходів від операційної діяльності формується на основі побудови організаційно-інформаційної моделі, яка поєднує обидві складові фінансового аналізу: організаційну і інформаційну. Організаційні питання, які вирішуються на рівні розробки моделі фінансового аналізу доходів підприємства, стосуються характеристики суб'єктів, об'єктів, мети і завдань та методичного забезпечення. Інформаційні питання охоплюють побудову інформаційної бази аналізу доходів: визначення джерел інформації, характеристику інформаційного забезпечення та розробку системи показників.

Складовими методики являються: загальний аналіз доходів від операційної діяльності як основного фактору, що обумовлює формування прибутку; факторний аналіз процесу реалізації продукції ;аналіз показників ділової активності та оборотності підприємства.

Стратегічний аналіз – комплексне дослідження позитивних та негативних

факторів, що можуть вплинути на економічне становище підприємства у перспективі, а також шляхів досягнення стратегічних цілей підприємства [25 с.16].

Метою стратегічного аналізу доходів від операційної діяльності є змістовний, формальний опис операційних доходів, виявлення тенденції, особливостей, можливих напрямів його розвитку.

Інформаційною базою для здійснення стратегічного аналізу доходів від операційної діяльності є фінансова та статистична звітність підприємства, плани, бюджети, прогнози дані, думки співробітників підприємства, результати нарад з проблемних питань обліку, розподілу доходів на підприємстві.

Основними показниками стратегічного аналізу операційних доходів є показники фінансової звітності: дохід (виручка) від реалізації, собівартість реалізованої продукції, інші операційні доходи і витрати, величина валового прибутку.

Методика стратегічного аналізу операційних доходів складається з прогнозування Звіту про фінансові результати за допомогою методів відсотка від продажу та регресійного аналізу на основі планування обсягу майбутньої реалізації продукції. Першим показником, що включається у проєктований звіт про фінансові результати є прогноз обсягу продажу продукції у грошовому вимірнику. Припущення, що зроблені під час використання методу відсотка від продажу не дають змоги отримати досить точний прогноз, тому для уточнення показників проєктованої фінансової звітності використовується лінійна регресія.

Застосовуючи процедури фінансового та стратегічного аналізу доходів оцінюються факторні залежності і значення показників діяльності, оскільки вони зумовлені детермінованими чи стохастичними зв'язками. Процедури аналізу доходів дозволяють віднайти на оцінити резерви зростання доходів та підвищення діяльності підприємства. Прогнозування величини доходів та побудова проєктованого звіту про фінансові результати дає змогу сформулювати

загальну картину фінансового стану підприємства на будь-який період часу, а також визначити можливі фінансові потреби, що випливають з операцій, передбачених у плані. Розкриття методик фінансового та стратегічного аналізу доходів буде досліджено у питанні 3.2.

3.2. Організація та методика аналізу доходів операційної діяльності підприємства комунального бізнесу

Роль фінансового аналізу доходів від операційної діяльності щороку зростає, це обумовлено тим, що управлінські рішення фінансового характеру є домінуючими в системі менеджменту господарюючих суб'єктів. Крім того, для досягнення конкурентних переваг та об'єктивної оцінки можливих небезпек обов'язковою є креативна маркетингова та збутова стратегії підприємства.

Правильна організація фінансового аналізу операційних доходів підприємства передбачає проведення аналізу усіх сторін процесу отримання доходів підприємства. Для формалізації аналізу розробимо організаційно-інформаційну модель доходів від операційної діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства», що складається із шести взаємопов'язаних блоків [79].

I. Мета і завдання аналізу. Метою аналізу доходів від операційної діяльності є пошук шляхів та кількісна оцінка резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності підприємства на основі ефективного управління його доходами. Для досягнення поставленої мети слід розв'язати такі блоки завдань:

1. загальний аналіз доходів від операційної діяльності як основного фактору, що обумовлює формування прибутку;
2. факторний аналіз процесу реалізації продукції;
3. аналізпоказників ділової активностіта оборотності підприємства;

II. Об'єкти та суб'єкти аналізу. Об'єкти: процес реалізації продукції та отримання інших операційних доходів та фактори що їх визначають; Суб'єкти: керівництво підприємства, власник, відділ бухгалтерії, керівник відділу збуту;

III. Система економічних показників. Абсолютні вартісні показники, джерелом яких є облік: дохід (виручка) від реалізації товару, інший операційний дохід; фінансовий результат; залишки активів, зобов'язань, капіталу підприємства. Відносні показники, які є наслідком обробки облікової інформації: відносні показники структури та динаміки доходів, фінансових результатів; відносні показники інтенсивності процесів.

IV. Інформаційна база фінансового аналізу. Зовнішня інформація включає правову, нормативну, довідкову. До джерел внутрішньої інформації відноситься планова та фактографічна.

V. Методичне забезпечення аналізу. Застосовуються наступні методи обробки економічної інформації: економіко-логічні (порівняння, групування, розрахунок відносних та середніх величин, деталізація, елімінування); економіко-математичні (методи обробки динамічних рядів, метод кореляційно-регресійного аналізу, методи моделювання).

VI. Прийоми узагальнення та реалізації результатів аналізу. До таких прийомів відносяться систематизація інформації; групування; виявлення невикористаних резервів та можливостей; розробка варіантів управлінських рішень; вибір оптимального варіанту, його прийняття, контроль за виконанням.

Вирішення поставлених завдань фінансового аналізу доходів від операційної діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» розпочнемо із методів загального аналізу. При аналізі абсолютних показників доходів та фінансових результатів виділяють горизонтальний (зміна показників за аналізований період) і вертикальний (зміна структури показників) аналіз.

За допомогою методик загального аналізу досліджено динаміку змін доходів від операційної діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» за 2012-2016 рр. (див. додаток Ш). На рисунку 3.5 зображено зміни у складі операційних доходів підприємства.

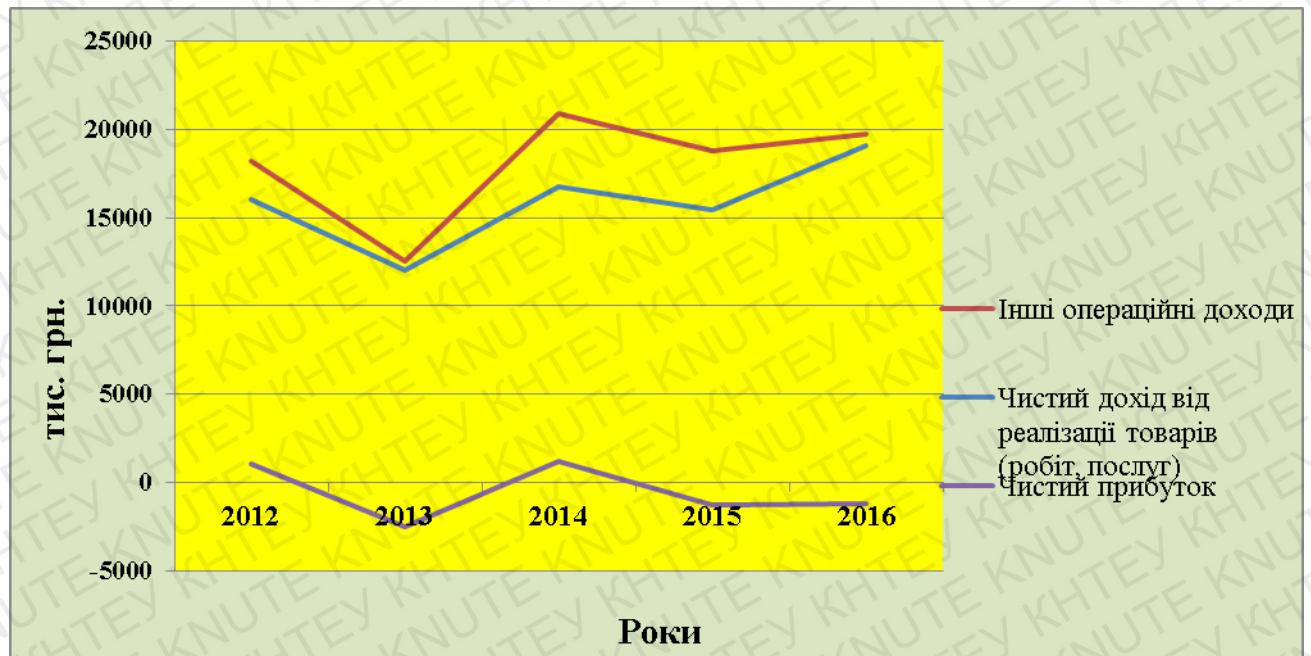


Рис.3.5 Динаміка обсягу операційних доходів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» за 2012-2016 рр..

У складі операційних доходів лівову частку займає дохід (виручка) від реалізації продукції. У динаміці змін операційних доходів за досліджувані роки сталої тенденції не помічено. Аналізуючи структурні зміни у складі операційних доходів підприємства, то за досліджувані роки значних коливань не помічено. Із загальної суми операційних доходів за 2016 р.(20926 тис.грн), 96,8% (20247 тис.грн) становить дохід (виручка) від реалізації, що і визначає напрям пошуку невикористаних резервів.

Особливістю здійснення господарської діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» є велика кількість операцій. Найважливішими умовами зростання ефективності процесу реалізації є збільшення обсягів відвантаження, зниження собівартості, підвищення якості та

конкурентоспроможності, своєчасна оплата покупцями замовлених ними послуг, застосування прогресивних форм розрахунків. У зв'язку з впливом низки зовнішніх і внутрішніх факторів складно зробити чіткий прогноз прибутку від процесу реалізації. Тому під час аналізу важливо дати не лише загальну оцінку структури й динаміки, а й всебічно вивчити чинники, що впливають на дохід, визначити їх ступінь впливу результат процесу реалізації. З даною метою проводимо факторний аналіз процесу реалізації.

Зміна прибутку від реалізації товарів може бути під впливом: зміни обсягу реалізації; зміни структури реалізації; зміни собівартості реалізованих послуг; зміна цін на послуги [79, с.198].

Для розрахунку впливу факторів на зміну прибутку від реалізації використаємо порівняльні дані Звіту про фінансові результати КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» за 2015- 2016 рр. та перерахунок фактичної реалізації продукції за базовими цінами на основі внутрішнього документа щодо ціноутворення (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.4

Факторний аналіз процесу реалізації КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

[джерело розробки автора]

Показник	Базисний рік 2015	Звітний рік 2016	Абсолютне відхилення	У % до попереднього року
Чистий дохід від реалізації товарів, тис.грн	16705	20247	3542	21,20%
Собівартість реалізованих товарів, тис.грн	17765	19319	1554	8,75%

Валовий прибуток від реалізації товарів, тис.грн	928	-1060	-1988	-214,22%
--	-----	-------	-------	----------

Розрахунок впливу факторів здійснюється за наступним алгоритмом дій:

1. Для визначення впливу обсягу реалізації на прибуток необхідно, спочатку, привести ці величини до одного часового проміжку, тобто нівелювати чинник зміни ціни. Порівнювати обсяги реалізації доцільно у базисних цінах. За допомогою внутрішньої документації підприємства ми отримали інформацію щодо індексу змін цін. Перераховуємо звітний обсяг реалізації шляхом ділення цієї величини на індекс зміни ціни.
2. Вплив структури асортименту реалізованих послуг на прибуток визначається порівнянням прибутку звітного року, розрахованого за цінами і собівартості базисного року з прибутком базисного року, перерахованого на зміну обсягу реалізації. Прибуток звітного року, розрахованого за цінами і собівартістю базисного року визначається наступним чином:
3. Вплив зміни собівартості реалізованих послуг визначимо за допомогою порівняння собівартості реалізованого товару звітного року перерахованого на зміну обсягу реалізації.
4. Для визначення впливу цін на реалізовані послуги на зміну прибутку, необхідно порівняти обсяг реалізації звітного року у цінах звітного та базисного року.

Наступним етапом аналізу доходів операційної діяльності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» є дослідження рентабельності та фінансової стійкості підприємства

Для більш повної економічної характеристики фінансових результатів діяльності досліджуваного підприємства розглянемо розрахунок показників рентабельності за допомогою табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Методика розрахунку показників рентабельності підприємства за 2015-2016 роки

№ п/п	Показники	Порядок розрахунку
1.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	<u>Чистий прибуток</u> Середньорічна вартість власного капіталу
2.	Коефіцієнт рентабельності активів	<u>Чистий прибуток</u> Вартість активів
3.	Рентабельність діяльності %	<u>Чистий прибуток</u> Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
4.	Рентабельність реалізованої продукції, %	<u>Чистий прибуток</u> Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Показники рентабельності за 2015-2016 роки на КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» наведено в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

показник рентабельності КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» за 2015-2016 роки

№ п/п	Показники	2015	2016
1.	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	-42,5	-85
2.	Коефіцієнт рентабельності активів	-14,4	-9,3
3.	Рентабельність діяльності	-7,7	-5,9

	%		
4.	Рентабельність реалізованої продукції, %	-25,5	-7,1

Із табл. 3.6 видно, що показники рентабельності стабільні. Так коефіцієнт рентабельності діяльності характеризує ефективність господарської діяльності підприємства. Даний показник, протягом періоду, який аналізується, на кінець 2016 року складає 5,9. Показник рентабельності реалізованої продукції у 2016 році склав 7,1.

Правильно організований і оперативно проведений аналіз показників підприємства дає змогу керівництву відслідковувати залежність фінансових результатів від витрат і обсягів наданих послуг, встановити, що відбудеться з фінансовими результатами.

Одним із основних результативних показників господарської діяльності будь-якого підприємства є обсяг реалізованих товарів, робіт, послуг. Від обсягу продажу залежать фінансові результати підприємства, його фінансовий стан тощо.

Аналіз фінансово-господарської діяльності і стану активів та зобов'язань відіграє в ринкових умовах важливу роль. Аналіз фінансового стану необхідний для поліпшення організації фінансів та підвищення ефективності їх використання в процесі господарської діяльності.

Отже, можна зробити висновок, що фінансовий стан підприємства є задовільним, але для зміцнення та покращення фінансового стану підприємства необхідно, по-перше збільшувати внутрішні, власні резерви, капітали; по-друге брати на себе лише вигідні та необхідні зобов'язання, і звісно поєднувати усе це у загальній організаційній політиці.

Запропоновані рекомендації в основному придатні для використання при стратегічному управлінні. В процесі оперативного управління для визначення термінів і розміру кредитування покупців доцільно аналізувати стан платоспроможності підприємства за платіжним календарем. Слід надавати відстрочку платежу на термін, у межах якого немає дефіциту грошових коштів та

на суми, вилучення яких з обігу не призведе до втрати платоспроможності. Крім того, необхідно враховувати характеристики покупців, і за наявності невпевненості у вчасному та повному погашенні боргу пропонувати лише часткове кредитування.

За допомогою запропонованого удосконалення процесу реалізації послуг, підвищиться потік грошових коштів від покупців за реалізовану продукцію, які будуть направлені на внутрішній розвиток підприємства. Таким чином покращиться фінансове становище підприємства.

Наступні дослідження доцільно здійснювати у напрямку стратегічного аналізу доходів від операційної діяльності, з метою їх прогнозування для забезпечення управлінського персоналу інформації про майбутні перспективи.

При здійсненні господарсько-фінансової діяльності розрізняють фактичну і прогнозну фінансові звітності підприємства. Прогнозна фінансова звітність формується до початку звітного періоду на основі обраної стратегії підприємства. В сучасних умовах господарювання уся діяльність базується на прогнозі збуту, в основі якого лежать маркетингові дослідження ринків збуту і попиту покупців: обсяг збуту в попередньому періоді, кон'юнктура ринку, характер конкуренції тощо.

Складання річних, середньорічних прогнозних фінансових звітів є функцією фінансової служби підприємства. Зауважимо, що прогноз – це імовірне, аргументоване (тобто на підставі системи фактів і доказів) судження про стан об'єкта або процесу в майбутньому чи альтернативні шляхи і часові строки досягнення певних результатів[37, с.91].

Прогноз такого об'єкта як звітність має на меті показати фінансовий стан підприємства через якийсь проміжок часу в майбутньому – рік, квартал, місяць. Модель прогнозної фінансової звітності концентрує розрахункову інформацію для прогнозів бухгалтерського балансу, прибутків та збитків, руху грошових

коштів, аналіз структури капіталу, розрахунку та оцінки критичного обсягу продажів тощо [25, с.232].

Методика стратегічного аналізу операційних доходів складається з підготовки проектного звіту про фінансові результати, процес підготовки якого на основі П(С)БО, починається з опрацювання даних із відповідних звітів за минулі період. Методи підготовки проєктованих фінансових звітів значно відрізняються залежно від бази (основного припущення, концепції), за якою будується весь процес прогнозування й аналізу.

Прогнозування за допомогою методу відсотка від продажу полягає у збільшенні (зменшенні) показника доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) і статей звіту про фінансові результати (крім тих, що не залежать від зміни продажу) на однаковий відсоток. Припущення про пряму залежність між темпами зміни доходу від реалізації та інших статей повинно підлягати перевірці.

Прогнозування за допомогою регресійного методу (за умови існування лінійної або нелінійної залежності між показниками, що прогнозуються) дає можливість отримати майбутнє значення результативного показника, що є випадковою величиною, залежно від зміни одного або декількох інших показників [33, с.257].

Першим етапом проєктування прогнозного Звіту про фінансові результати є прогнозування такого показника як дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг). Ця операція є ключовою для підготовки проєктованих фінансових звітів. Дохід (виручка) від реалізації продукції коригується шляхом вирахування податку на додану вартість, акцизного податку та інших необхідних вирахувань, а також собівартості реалізованої продукції, після чого отримується проєктований валовий прибуток (збиток).

Проектуючи звіт про фінансові результати за допомогою методу відсотка від продажу, необхідно зробити припущення, що пропорційно зміні обсягу доходу (виручки) від реалізації продукції будуть зростати (зменшуватись) показники витрат [25, с. 241].

Щоб скласти правильно проєктований звіт про фінансові результати, необхідно класифікувати його статті на автоматично створені (змінюються пропорційно обсягу продажу) і регульовані (не залежать від обсягу продажу). Ми будемо вважати, що дохід (виручка) від реалізації продукції, інші операційні доходи, собівартість реалізованої продукції, операційні витрати – автоматично створені статті, інші – регульовані.

Для підприємства КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» на 2017 р. заплановано збільшити обсяг реалізації продукції на 30% порівняно з 2016 р. Підставою для цього є динаміка продажу продукції за останні роки. Проєктований звіт про фінансові результати у спрощеному вигляді наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Проєктований звіт про фінансові результати КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» на 2017 р.

тис.грн

№ п.п.	Стаття	2 016р.	Базис прогнозу	2 017р.	Відхилення	
					абс.	Відносне, %
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції	20247	1,3	26321,1	6074,1	30
2	Собівартість реалізованої продукції	19319	1	19319	0	
3	Валовий прибуток	928		7002,1	6074,1	30
4	Інші операційні доходи	679	1,3	882,7	203,7	30
5	Інші операційні витрати	1163	1	1163	0	

6	Прибуток від операційної діяльності	-1749		1224,3	2973,3	30
7	Інші витрати	6,7	1	6,7	0	-
8	Фінансовий результат до оподаткування	-1203		-842	361	-0,3000831
9	Податок на прибуток					
10	Чистий прибуток	-1203		-842	361	-0,3000831

[розробка автора на базі використаних джерел 100]

Прогнозована собівартість реалізованої продукції, інші операційні доходи та витрати вважаються такими, що зростають пропорційно обсягу реалізації (фактична величина перелічених показників за 2016 р. множиться на базис прогнозу 1.3). Виняток становлять інші витрати, що не підпадають під припущення про постійне зростання. По-перше, дохід (виручка) від реалізації стосується тільки операційної діяльності. По-друге, достеменно не може бути відомо, як саме зміняться інші витрати – для цього необхідно скласти проектований баланс, визначити величину інших потреб і прийняти відповідне рішення.

Внаслідок проведення розрахунків, що супроводжували процес складання проектового звіту про фінансові результати КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» прогноз обсягу реалізації продукції складає 26321,1 тис.грн.. Прогнозна величина збитку на 2017 р. складає 842 тис.грн, що складає -30 % приросту по відношенню до 2016 р. Це означає, що підприємство обрало правильний шлях виходу зі стану збитковості.. Для цілей стратегічного планування прогнозована величина чистого прибутку та співвідношення темпів його збільшення з темпами зміни обсягу реалізації є надзвичайно важливими показниками, від яких залежить прийняття рішень щодо маркетингової, цінової політик.

Для точнішого прогнозування статей звіт про фінансові результати застосуємо ще один метод, а саме проектувань рівняння регресії. Причиною вибору саме цього методу є, насамперед, існування відмінностей у темпах зміни обсягів реалізації та інших показників операційної діяльності. Інформаційною

базою прогнозування є одновимірні динамічні ряди, що характеризують розвиток об'єкта дослідження[37, с.97].

Для отримання точних результатів за допомогою лінійної регресії необхідно мати дані про обсяги реалізації продукції та інші статті звіту про фінансові результати, між якими спостерігається лінійний зв'язок. Для кожного показника лінійно пов'язаного з доходом від реалізації продукції, необхідно розрахувати рівняння регресії, попередньо оцінивши тісноту зв'язку. Ці рівняння в загальному вигляді являють собою змішану модель:

$$Y=ax+b \quad (3.1)$$

де, Y – показник, прямо пов'язаний з доходом від реалізації;

a – коефіцієнт регресії;

x – дохід (виручка) від реалізації продукції;

b – вільний член рівняння [25, с. 246]

Проте розрахунок являється дуже громіздким процесом, тому проектувати дане рівняння із застосуванням даних досліджуваного підприємства не будемо.

В процесі здійснення господарської діяльності вітчизняних та зарубіжних підприємств, одним із першочергових завдань стратегічного аналізу доходів є дослідження специфічних особливостей, які формуються під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів. Методика SWOT-аналізу дає змогу встановити динамічний баланс з невизначеним і мінливим середовищем; досягнути довгострокових конкурентних переваг, прогнозувати зміни у зовнішньому середовищі і своєчасно адаптуватись до них, максимізувати доходи, постійно шукати нові форми та види діяльності для підвищення конкурентоспроможності. Завдання SWOT-аналізу — надати необхідну інформацію для обґрунтованого вибору маркетингової стратегії з урахуванням подальших змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі функціонування підприємств [58, с.215].

SWOT-аналіз передбачає спочатку виявлення сильних і слабких сторін підприємства, потім загроз і можливостей зовнішнього середовища, а після цього встановлення взаємозв'язків між ними, що можна використовувати у процесі розробки стратегії. (див. таблиця 3.8)

На основі встановлених взаємозв'язків між сильними і слабкими сторонами підприємства й зовнішніми можливостями і загрозами розроблено систему заходів необхідних при формуванні стратегії збільшення доходів підприємства.

Отже, нами було досліджено проведення стратегічного аналізу доходів операційної діяльності. Було спроектовано прогнозний звіт про фінансові результати, уточнено показники доходів та залежних від нього величин за допомогою різних моделей стратегічного прогнозування. Для виявлення стратегічних проблем, прийняття альтернативних стратегічних рішень проведено SWOT-аналіз. Це дозволить приймати оптимальні управлінські рішення щодо використання операційних доходів в цілях прогнозування майбутньої господарської діяльності на основі вибору оптимальної маркетингової стратегії розвитку підприємства.

Таблиця 3.8

Модель SWOT-аналізу КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

Зовнішнє середовище	Можливості	Загрози
Внутрішнє середовище	1. Вихід на нові ринки або сегменти ринку; 2. Розширення товарного асортименту для задоволення потреб споживачів; 3. партнерство з постійними постачальниками;	1. Поява нових конкурентів на ринку та посилення тиску 2. зменшення об'ємів будівництва; 3. підвищення цін постачальників; 4. банкрутство основних оптових покупців; 5. уповільнення темпів зростання ринку.

<p>Сильні сторони</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.Добра репутація у покупців; 2.Нижчі витрати порівняно з конкурентами; 3. Сучасна номенклатура товару; 4. Вигідні умови знижок; 5.Добра система контролю якості товару; 6. продаж лише гарантійних товарів. 	<ul style="list-style-type: none"> - розширення асортименту товару; - запровадити власну зборку світильників на основі комплектації; - встановлювати нижчі ціни порівняно з конкурентами; - для активізації продажу запровадити систему знижок та безкоштовної доставки в залежності від розміру продажу; 	<ul style="list-style-type: none"> - застосовувати методи маркетингу та розробляти відповідні рекламні заходи, акційні пропозиції, чкі б наголошували б на високій якості, надійності продукції; - постійно перевіряти якість закупівельних товарів; - пошук нових вигідних умов співпраці с покупцями;
<p>Слабкі сторони</p> <ol style="list-style-type: none"> 1.Невеликий розмір п-ства, відповідно недостатні фінансові ресурси; 2.обороти надто малі, щоб впливати на ринкову ситуацію; 	<ul style="list-style-type: none"> - виявити незадоволений попит на виробниче світильне обладнання та освоювати нові ринки; - поліпшувати умови співпраці з постачальниками; 	<ul style="list-style-type: none"> - зміцнювати завойовані позиції нв ринуц; - оптимізувати обсяги випуску продукції; - постійно контролювати рівень витрат, з метою підтримки конкурентних переваг.

[розробка автора на базі джерела 58]

Висновок до розділу III

1. На основі дослідження основних джерел інформації показників та методів здійснення економічного, фінансового та стратегічного аналізу доходів, враховуючи існуючі методики у вітчизняному та зарубіжному аналізі та розробки вчених, сформовано моделі проведення аналізу на досліджуваному підприємстві, що дозволить ефективно та швидко проводити процедури аналізу.

2. Застосовані методики фінансового аналізу підприємства виявили проблему неефективності використання ресурсів підприємства та розподілу доходів. Це сприятиме пошуку можливих резервів та прийняттю раціональних рішень щодо використання ресурсів підприємства та покращенню фінансових показників підприємства.

3. На підприємстві відсутні методики стратегічного аналізу. Запропонована методика складання проектного звіту про фінансові результати та SWOT-

аналізу. Це дозволить отримувати точні прогнози показників операційних доходів, формувати оптимальні стратегії майбутнього розвитку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження було доведено припущення, що виявлені практичні проблеми обліку та аналізу операційних доходів на основі поглибленого вивчення теоретичних та практичних методів дослідження, їх критичного аналізу, та сформульовані пропозиції щодо удосконалення існуючих підходів, дозволить отримати повну, достовірну та своєчасну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства». Згідно мети та поставлених завдань у роботі були отримані наступні висновки та пропозиції.

1) за результатами критичного аналізу історичних джерел та надбань сучасної науки були виявлені проблеми відсутності єдиного підходу до тлумачення доходу.

- Уточнено обліково-аналітичну суть категорії «дохід» спираючись на бухгалтерський підхід до її тлумачення, що оперує терміном «економічна вигода».

- Це сприятиме тлумаченню сутності доходу за єдиним сучасним підходом, та націлено на вирішення сьогоденних проблем у розумінні такого економічного явище як дохід.

2) на основі економіко-правового аналізу вітчизняних та міжнародних законодавчих актів, спеціальної літератури виявлено проблеми невідповідності, не уніфікованості умов визнання доходів та розбіжності у методиці оцінки доходів за ПКУ та П(С)БО .

- Запропоновано додати положення у ПСБО 15 «Дохід» щодо умов невизнання доходів переліку наявності у покупця суттєвих ризиків щодо володіння активом. Змінити формулювання оцінки доходу у ПКУ та додати умови визнання доходу від реалізації послуг.

- Значенням для практики та розв'язання проблем в обліку є подолання найсуттєвіших відмінностей між П(С)БО та ПКУ; гармонізація законодавства у напрямку узгодженості з МСФЗ; стрімкий розвиток співпраці між національними та іноземними суб'єктами господарювання.

3) Критично оцінивши модель організації обліку КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства», виявлено практичні проблеми недосконалості організації первинного обліку, обмежених можливостей аналітичного обліку, відсутність сучасних методик націлених на управління доходами, їх контролю за допомогою інформаційних систем та розробок аналізу. Сформовані напрями подальших удосконалень методики обліку, аналізу, що дозволять отримувати повну, об'єктивну інформацію про доходи з метою управління.

4) За результатами критичної оцінки організації фінансового обліку операційних доходів виявлено відсутність внутрішньої регламентації руху документів, громіздкість первинної документації, що забезпечує процес отримання доходів, обмеженість аналітичного обліку.

5) У підходах до організації управлінського обліку доходів на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» виявлено ряд проблем: недостатній управлінський контроль системи обліку наданих послуг; обмежені можливості аналізу ефективності реалізації наданих послуг з покупцями підприємства; не розроблюється внутрішня звітність, в якій узагальнюється інформація про отримані доходи; відсутній процес бюджетування на підприємстві.

- Розроблено форми управлінської звітності: «Звіт про прибутки та збитки», «Бюджет продажів».

- За допомогою впроваджених моделей та внутрішніх звітів на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» буде досягнути посилення управлінського впливу на планування величини доходів за

рахунок змін в обсягах реалізації. Ці заходи націлені на забезпечення отримання прибутку на запланованому рівні. Дозволить розробити оптимальну маркетингову політику, врахувати втрачені можливості. Покращить практику розробки та виконання планів та бюджетів щодо отримання доходів на наступні періоди. Запропоновані удосконалення дозволять отримувати швидку, точну, об'єктивну інформацію для прийняття оптимальних управлінських рішень.

6) Відповідно до постановлених завдань до інформаційних систем автоматизації бухгалтерського обліку та складання і подання форм фінансової, податкової, статистичної звітностей та їх критичного аналізу були виявлені недоліки наявних систем у відсутності можливості складання звітності за МСФЗ, невисокого рівня контролю над процесом отримання доходів під час реалізації товарів, наданих послуг.

- Запровадити у наявні інформаційні системи можливість складання вихідної інформації у відповідності з вимогами до обліку доходів за МСФЗ. Доцільно поєднати в одній інформаційній системі відображення вихідної інформації про доходи у формах фінансової, податкової та статистичної звітності.

- Значенням для практики обліку та складання звітності є посилення взаємозв'язку узгодженості систем фінансового, податкового, статистичного обліку доходів, їх інтегрованості та подальшій уніфікації П(С)БО та МСФЗ.

7) На основі дослідження основних джерел інформації, показників та методів здійснення аналізу було розроблені напрями їх проведення.

- Фінансовий аналіз доходів доцільно проводити із використанням методик загального і факторного аналізу, стратегічний аналіз доходів - на основі проектування Звіту про фінансові результати та SWOT-аналізу.

- Запропоновані методики мають на меті проведення ефективних процедур аналізу доходів на основі зарубіжного досвіду, що дозволить поглибити існуючі методики управління доходами та прийняття ефективних рішень.

8) Застосовані методики фінансового аналізу підприємства виявили проблему неефективності використання ресурсів підприємства та розподілу доходів.

- Знайдені внутрішні невикористані резерви зростання доходів підприємства у нарощування обсягів наданих послуг.

9) За результатами стратегічного аналізу було доведено неефективність використання єдиного методу прогнозування показників Звіту про фінансові результати.

- Розроблено методики стратегічного планування доходів підприємства на основі методів відсотка від продажу та регресійного аналізу. Побудовано та запропоновано до використання модель SWOT-аналізу доходів підприємства.

- Заходи націлені на покращення точності розрахованих прогнозів, що дозволить отримувати об'єктивні планові показники операційних доходів. На основі виявлених стратегічних проблем під час SWOT-аналізу, приймати альтернативні стратегічні рішення, та надавати вищому керівництву у короткі терміни найоб'єктивнішу інформацію з метою управління доходами.

Отже, на основі проведеного практичного дослідження методики та організації обліку та аналізу доходів від операційної діяльності на базі підприємства КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» були виявлені суттєві недоліки, проблеми практичного характеру обліку та аналізу операційних доходів. Запропоновані власні підходи до вирішення цих проблем, обґрунтовано важливість внесення коректив до наявних методичних підходів. Сформовані пропозиції мають вагоме значення для удосконалення практики та розв'язання проблем пов'язаних з управлінським, фінансовим та податковим обліком, аналізом на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» враховуючи специфіку діяльності та внутрішні особливості діяльності підприємства.

Мета випускної кваліфікаційної роботи щодо поглиблення теоретико-

практичних питань з обліку, аналізу доходів від операційної діяльності та розробки практичних рекомендацій щодо їх удосконалення є досягнутою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Hilton Ronald *W.* Managerial Accounting / Hilton Ronald W. – 4th ed. – Boston : Irwin/McGraw-Hill, 1999. – 816 p.
2. North D. Institutions, Institutional Change and Economic Performance/ D. North.- Kembrige, 1990.
3. SMA 1B «Objectives of Management Accounting» (1982) [Electronic resource]. – Mode of access : <http://www.imanet.org>. – Title from display.
4. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность : постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
5. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / под ред. Я. Соколова, И. Смирновой ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
6. Бачинський В. І. Особливості застосування внутрішньогосподарської звітності на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу / В.І. Бачинський, К.І. Кузьмінська // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту / Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). Ч. 2. – С. 36–39.
7. Бланк И. А. Управление прибылью / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр. – 1998. – 544 с.
8. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: підручник/ И.А. Бланк. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. — 656 с.
9. Блонська В. І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В. І. Блонська // Наук. вісн. – 2008. – Вип.18.6. – С.117–123.
10. Боллох М.А. Економічний аналіз: навч. посібник / М.А. Боллох, В.З. Бурчевський, М.І. Горбатов; за ред. М.Г. Чумаченка. — К.: КНЕУ, 2001. — 540 с.
11. Большая экономическая энциклопедия / Т. П. Варламова, Н. А. Васильева, Л. М. Неганова [и др.]. – М. : Эксмо, 2007. – 816 с.

12. Бондар Н. М. Економіка підприємництва : навч. посіб. / Н. М. Бондар. – К. : А. С. К., 2004. – 400 с.
13. Борисейко Ю.В. Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід/ Борисейко Ю.В / Вісний ЖДТУ №2(52), 2010 р. – С.73-76.
-режим доступу: zsas.zhitomir.org/ru/
14. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид., допов. і перероб. – Житомир : Рута, 2005. – 528 с.
16. Бухгалтерський облік в підприємстві: зб. Наук. ст. студ.:денної форми навчання. Ч.3 / відп. Ред. Л.В. Нападівська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 308 с.
17. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : навч. практ. посіб. / за ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ : Баланс- Клуб, 2000. – 768 с.
18. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 7-е вид. – Житомир : Рута, 2006. – 832 с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів./ за редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця -5-е вид.- Житомир: ПП “Рута”, 2003.-726 с.
20. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособ. / М. А. Вахрушина ; ВЗФЗИ. – М. : Финстатинформ, 2000. – 359 с.
21. Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу : монографія / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2002. – Ч.1. – 355 с.
22. Гапій І.Б. Сутність, структура і функції неорганізованого сектору в системі торгівлі / І.Б. Гапій // Вісник львів. комерц. академії. -2011. – вип.№34 С.12-16
23. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні : аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.

24. Головачова Ю.В. Роль фінансового обліку як інформаційної бази системи управління підприємством / Ю.В. Головачова // Економічні науки. – 2009. - №7. – С.25-41
25. Гордієнко П.Л. Стратегічний аналіз: навч. посіб. / Гордієнко П.Л., Дідковська Л.Г., Яшкіна Н.В. - К: Алерта, 2008. – 478 с.
26. Господарський кодекс України : від 16.01. 2003 р. № 436-IV (зі змінами і доповненнями). - Режим доступу: www.rada.gov.ua
27. Господарський Кодекс України : за станом на 16 січ. 2003 № 436-VI, зі змін та доп. від 24 жовт. 2013 № 663-VII України. – Офіц. вид. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
28. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник / В. П. Грузинов. – 2-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 795с.
29. Данік Н.В. Доходи в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств / Данік Н.В., Довгопол Н.С., // Економічний простір. – 2016. - №38.
30. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ : Економічна думка, 2009. – 272 с.
31. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств// Дерій В.А. / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(17) – 2011 р. С.77-83. - Режим доступу: nbuv.gov.ua
32. Джулій Л.В. Доходи і витрати: облік за міжнародними та національними стандартами/ Джулій Л.В. Рзаєва Т.Г. Слишинська О.В./ Вісник Хмельницького національного університету №5, Т.3, 2010 р. – С.246-250. - Режим доступу: <http://www.khnu.km.ua>
33. [Довгань Л.Є. Стратегічне управління: навч. посіб. / Л.Є. Довгань, Ю.В. Каракай, Л.П. Артеменко. — К. : Центр учбової літератури, 2009. — 440 с.](#)
34. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах./ Довжик О.О./ Вісник Полтавської державної аграрної академії. -2012. - №2. - С.174-179. - Режим доступу: archive.nbuv.gov.ua

35. Економічна енциклопедія : У 3-х т. Т.1. / [Б. Д. Гаврилишин](#), [О. А. Устенко](#), [А. С. Гальчинський \[та ін.\]](#); відповід. ред. [С. В. Мочерний](#). – К. : Академія 2000. – 863 с.
36. Економічний тлумачний словник : власність, приватизація, ринок цінних паперів : українсько – англійський – російський / Л. М. Алексєнко, В. М. Олексєнко. – Тернопіль : Астон, 2003. – 672 с.
37. Економічні дослідження (методологія, інструментарій, організація, апробація): навч. посіб./за ред. А.А. Мазаракі. – 2-ге вид., допов. – К.:Київ. нац.торг.-екон.ун-т, 2011. - 296 с.
38. Епіфанова І.Ю. Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства / Епіфанова І.Ю.// Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2016. - Випуск 2 (02). – С.160-166.
39. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб./за ред І.В. Жолнер – К.: Центр учбової літератури, 2012.- 368 с.
40. Інструкція до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Наказ М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. №291
41. Інформаційний сайт фінансових показників. – Режим доступу: <http://fin-admin.com/f>
42. Історія економічних вчень. Сучасна економічна думка : навч. посіб. / за ред. С. В. Мочерного. – Л. : Новий світ–2000, 2004. – 480 с.
43. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 352 с.
44. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку [Електронний ресурс] / Т. Г. Камінська // Наук. вісн. НУБіП України : зб. наук. праць. – К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154, Ч. 3. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf.

45. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
46. Карпенко О.В. Управлінський облік: навч. посіб./ О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 296с.
47. Карпова Т. П. Основы управленческого учета : учеб. пособие / Т. П. Карпова. – М. : Инфра-М, 1997. – 392 с.
48. Кваша О.О. Управлінський облік доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності в підприємствах ресторанного господарства : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Кваша О.О. – Х., 2011. – 169 с.
49. Князева О. Класифікація доходів підприємств у системі бухгалтерського обліку / О. Князева // Вісн. КНТЕУ. – 2006. – № 5. – С. 56–62.
50. Коблянська Г. Актуальні аспекти впровадження управлінського обліку на підприємствах України.// Коблянська Г. Вікулова А./Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2011. - №130.-С.45-47. - Режим доступу: econom.univ.kiev.ua
51. Кодекс етики професійних бухгалтерів – Режим доступу : www.minfin.gov.ua
52. [Кодекс законів про працю України](#) від 10.12.1971 № 322-VIII (зі змінами і доповненнями). - Режим доступу: www.rada.gov.ua
53. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-X (зі змінами і доповненнями). - Режим доступу: www.rada.gov.ua
54. Колокольцев О.В. Порівняння ПСБО та МСБО, щодо розкриття інформації з обліку доходів за видами діяльності з метою прийняття управлінських рішень/ Колокольцев О.В. Суткова У.А./ДНУЕТ ім. Туган-Барановського / Экономические науки/ 7. Учет и аудит 12 2012 р.- С.1-3. -Режим доступу: nauka.kushnir.mk.ua
55. Коновалова И. Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности / И. Р. Коновалова. – М. : Экономист, 2003. – 382 с.

56. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996р. – К: Офіційне видавництво Верховної Ради України, 1996р. – 115с.
57. Коршикова О.А. Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу// Коршикова О.А./ Вісник Таврійського державного агротехнологічного університету. - 2012 р. С.239-247. Режим доступу: archive.nbuv.gov.ua
58. Костецька Н.І. Використання swot-аналізу при формуванні стратегії хлібопекарських підприємств/ Н.І.Костецька, М.І. Хопчан//наук.-вироб.ж-л Сталий розвиток економіки. – 2011. - №1.- С.214-219. – Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua>
59. Костирко Р.О. Нормативно-правове забезпечення контролю та аналізу фінансової стійкості підприємства/ Р.О. Костирко // Економіка і право. – 2009. – 3(32). С. 173-181. - Режим доступу: <http://archive.nbuv.gov.ua>
60. Костирко Р.О. Фінансовий аналіз: навч. посібник/ Р.О. Костирко. — Х.: Фактор, 2007. — 784 с.
61. Котенко Л. Н. Бухгалтерский учет в предприятиях торговли и питания / Л. Н. Котенко, Н. В. Манжос. – Х. : Студцентр, 2003. – 640 с.
62. Кримінальний кодекс України: від 05.04.2001 № 2341-III(зі змінами і доповненнями). - Режим доступу: www.rada.gov.ua.
63. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
64. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : підручник / за ред. А. М. Кузьмінського. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.
65. Л.Малюта. Упровадження інтегрованої моделі управління активізацією інноваційної діяльності вітчизняних підприємств / Л.Малюта // Галицький економічний вісник. — 2011. — №2(31). — С.33-38
66. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально орієнтованої економіки: організація та методика: автореф. дис. на здобуття

- наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит/О.А. Лаговська. – Ж.: Житомир. держ. тех. ун-ту:2007.-27 с.
67. Лежненко Л.І. Особливості визнання та оцінки доходу від операційної діяльності за П(С)БО та МСБО / Л.І. Лежненко, М.А. Шамборська // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – Випуск 5 (47). – С. 196-201.
68. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К. : Центр навч. л-ри, 2004. – 576 с.
69. Макроэкономика. Завтра экзамен / Г. Вечканов, Г. Вечканова. – 4-е изд. – СПб.: Питер, 2002. – 224 с.
70. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.
71. Маркс Карл Капітал: книга/ Карл Маркс.- у 4 томах. Т. 4 виданий К. Каутським, згодом відредагований ІМЛ при ЦК КПРС,1910. - Режим доступу: www.esperanto.mv.r
72. Мен Томас Скарб Англії у зовнішній торгівлі, або Баланс зовнішньої торгівлі»: памфлет Т.Мен.1664 Режим доступу: <http://udec.ntu-kpi.kiev.ua/>
73. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: : Наказ М-ва фінансів України від 10.01.2007 року №2. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
74. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433. -Режим доступу: www.rada.gov.ua
75. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
76. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу
77. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». - Режим доступу: www.pro-u4ot.info
78. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних //Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 1. — С. 55–61.

79. Мних Є.В. Фінансовий аналіз: навч. посіб./ Є.В. мних, Н.С. Барабаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 412 с.
80. Мочерний С. В. Економічна теорія : підручник / С. В. Мочерний, М. В. Довбенко. – К. : Академія, 2004. – 856 с.
81. Мочерний С. В. Основи економічної теорії / С. В. Мочерний. – Тернопіль: Тарнекс, 1993. – 686 с.
82. Мюллендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр ; пер. с нем. М. И. Корсакова. – М. : ФБК-Пресс, 1996. – 160 с.
83. Н.В. Уткіна Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.06.04. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит/ Уткіна Н.В.– К. КНЕУ. – 2008 р. С.19.
84. Найт Ф. Х. Риск, неопределенность и прибыль / Ф. Х. Найт. – М. : Дело. – 2003. – 264 с.
85. Нападівська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
86. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підручник / Л.В. Нападівська. – К. : Наука, 2010. – 648 с.
87. Національний бухгалтерський стандарт 18 «Доходи» Болгарії. - Режим доступу <http://schety.hit.bg/pr/nss18>
88. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета : пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; под. ред. Я. В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
89. Низова О. Первинний документообіг: тенденції до спрощення/ Низова О., // Вісник Податкової служби України.- 2011 р. -№47- С.1-2
90. Николаева С. А. Управленческий учет, проблемы адаптации к российской теории и практике / С. А. Николаева // Бух. учет. – 1996. – № 1. – С. 16–19.
91. Николаева В. П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» / В. П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 90–92.

92. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.
93. Опалення, вентиляція та кондиціонування повітря” на підприємстві варто використовувати систему центрального водяного опалення з можливістю відключення СНиП 2.04.05-9: Наказ ДержКомУкр по справам будівництва й архітектури від 27.06.1996 р. № 117. - Режим доступу: www.document.ua/
94. Осадча, Г. Г. Облік доходів у системі управління підприємством / Г. Г. Осадча, М. В. Пушкарьова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 6. – С. 71-75.
95. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник / Г. Н. Климко, В. П. Нестеренко, Л. О. Каніщенко ; за ред. Г. Н. Климка, В. П. Нестеренка. – К. : Вища школа : Знання, 1997. – 743 с.
96. Офіційний сайт ІС Підприємство. – Режим доступу: <http://www.v8.1c.ru/buhv8/>
97. Офіційний сайт бухгалтерського журналу Дт-Кт.– Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua>
98. Офіційний сайт бухгалтерського забезпечення АУБІ-ЦЕНТР.– Режим доступу: <http://www.aubi.biz/>
99. Офіційний сайт бухгалтерського забезпечення Суперменеджер. – Режим доступу: <http://www.k-press.ru>
100. Офіційний сайт Державного комітету статистики. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
101. Офіційний сайт МДЗ України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/>
102. Офіційний сайт сервісу для подачі звітності Медок. - Режим доступу: <http://www.me-doc.com.ua/>
103. Павлюк Т.І. переваги та проблеми організації автоматизованого обліку/ Т.І. Павлюк // Буковинська державна фінансова академія. – 2010. –С.1-3
104. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / В.Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

105. Панченкова Ю.В. економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства // Ю.В. Панченкова, О.Г. Зеленська/ Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. –Вип. 21.10. С. 239-247.- Режим доступу: archive.nbuv.gov.ua
106. Параскевич Л.В. Удосконалення обліку доходів та їх відображення у фінансовій звітності цукрових заводів/ Параскевич Л.В.//Сталий розвиток економіки 2012.- №2.-С.219-223. Режим доступу nbuv.gov.ua
107. Пачина А.І. Вдосконалення обліку доходів та витрат на окремих рахунках бухгалтерського обліку. /Пачина А.І./ Донецький національний технічний університет. - 2012 р.С198-202. - Режим доступу: ea.donntu.edu.u
108. Петренко С. Н. Контроллинг : учеб. пособие. – К : Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
109. Петрук О. М. Принципи і правила в регулюванні бухгалтерського обліку / О. М. Петрук // Вісн. ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С. 212 – 217. – (Серія « Економічні науки»).
110. Пигу А. Экономическая теория благосостояния: научная работа / А. Пигу.- М., 1985. - Режим доступу : <http://metalibri.wikidot.com>
111. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ М-ва фінансів України від від 30.11.1999 р. №291
112. Податковий кодекс України за станом на 2 груд. 2010 р. № 2755-VI, зі змін. та доп. від 15 трав. 2012 р. № 677-VI / Верховна Рада України. – Офіц. вид. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20120612> (15.12.13).
113. Поддєрьогін А. М. Фінанси підприємств : підручник / А. М. Поддєрьогін. – 2-е вид. – К. : КНЕУ, 1999. – 384 с.
114. Подолянчук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика : монографія / О. А. Подолянчук. – Вінниця : Едельвейс і К, 2010. – 272 с.

115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Мін-ва фінансів України від 7 лют. 2013 № 73, із змін., внесеними від 27 черв. 2013 р. № 627 / Верховна Рада України. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (15.12.13).
116. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. наказом від 29 листоп. 1999 р. № 290, зі змін. та доп. від 27 черв. 2013 р. № 627. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
117. Положення по бухгалтерському обліку 9 «Доходи організації» РФ зареєстроване в Міністерстві юстицій РФ 31 травня 1999 р. N 1791 Режим доступу:<http://www.debet.ru/pbu/>
118. Полянко В. В. Склад і структура доходів торговельного підприємства в умовах нестабільного зовнішнього середовища // Арабески : наук.-практ. зб. – Чернівці : Зелена Буковина. – 1999. – Т. 1. С. 67 – 74.
119. Полянко В. В. Стратегія управління доходами торговельного підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / В. В. Полянко. – К. : КНЕУ, 2002. – 24 с.
120. [Порядок опрацювання і затвердження власником нормативних актів про охорону праці, що діють на підприємстві](#) Наказ Держнаглядохоронпраці від 21.12.1993 № 132. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
121. Порядок подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28.02.2000 р. № 419. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
122. Потриваєва Н.В. Формування та обліку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції: теоретичний аспект / Н.В. Потриваєва // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. – 2017. - № 18. – С. 556-561.
123. Правдюк Н. Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами / Н. Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79–85.

124. Присяжнук С.В Порівняння П(С)БО та МСБО «Дохід»: спільні та відмінні риси/Присяжнук С.В, Баштова А.В./Вісник ВТЕІ.- 2012. С.1-5. - Режим доступу: nauka.kushnir.mk.ua
125. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996 – XIV. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
126. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ М-ва фінансів України від 24.05.1995 року N 88. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
127. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року № № 851 – IV. -Режим доступу: www.rada.gov.ua
128. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ М-ва фінансів України від 07.02.2013 №73. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
129. [Про колективні договори і угоди](#): Закон України від 01.07.1993 № 3356-ХІІ.- Режим доступу: www.rada.gov.ua
130. Про облікову політику: Лист М-ва фінансів України від 21.12.2005, N 31-34000-10-5/27793. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
131. Проданчук М. А. Удосконалення обліку і контролю фінансових результатів : монографія / М. А. Проданчук ; за ред. Г.Г. Кірейцева. – К. : Ін-т аграр. акад., 2004. – 232 с.
132. Продиус Ю. И. Экономика предприятия : учеб. пособие / Ю. И. Продиус. – Х. : Одиссей, 2004. – 416 с.
133. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія / Н .В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава : ПУЕТ, 2012. – 257 с.
134. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.
135. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.

136. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 442 с.
137. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 3-е изд. – М. : Инфра-М, 2002. – 478 с.
138. Реслер М. В. Облік витрат та доходів операційної діяльності : монографія / М. В. Реслер. – Мукачево : Карпат. вежа, 2009. – 205 с.
139. Сайт методики формування міжнародних форм фінансової звітності. – Режим доступу: <http://kapitalit.com>
140. Селезнева Н. Н. Учетная политика / Н. Н. Селезнева, И. П. Скоблева. – СПб. : Спец. л-ра, 1995. – 115 с.
141. Семенихина В. А. Экономическая теория: макроэкономика : учеб. пособие / В. А. Семенихина, С. А. Крючков, Р. М. Гусейнов. – Новосибирск : НГАСУ, 2003. – 136 с.
142. Скрипник М.Є Особливості організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві/ Скрипник М.Є/Всеукраїнський наук. - вироб. журнал Сталий розвиток економіки.-2011 р. С.162-165. - Режим доступу: nbuv.gov.ua
143. Скрипник М.Є. Роль фінансового та управлінського обліку в системі управління доходами підприємства/ М.Є. Скрипник ,Н.В. Скрипник// Вісник Чернівецького-торговельно-економічного інституту. Чернівці: ЧТЕІ КНТЕУ, 2011. – Вип. II (42). Економічні науки. - Режим доступу:nbuv.gov.ua
144. Скрипник М.І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 1. – С. 263-272.
145. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посіб. / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. -224 с.

146. Сміт Адам Дослідження природи та причин багатства народів: наукова праця А. Сміт. – 2-ге видання Лондон. 2007. Режим доступу: <http://metalibri.wikidot.com>
147. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
148. Соловьева О. В. МСФО и ГААП : учет и отчетность / О. В. Соловьева. – М. : ИД ФБК-Пресс, 2004. – 328с.
149. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
150. Судін В. А. Економіка підприємства : навч. посіб. / В. А. Судін, Ю. В. Пономарьова. – К. : Центр навч. л-ри, 2003. – 436 с.
151. Сунгатуллина Р. Н. Международный опыт организации управленческого учета / Р. Н. Сунгатуллина, В. В. Загарских // Междунар. бух. учет. – 2012. – № 12 (210). – С. 17–26.
152. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л.В. Нападівська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч; за заг. ред. Л.В. Нападівської. - К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. - С. 735.
153. Типове положення про навчання з питань охорони праці: наказ Комітету з нагляду за охороною праці України від 17.02.1999 року № 27. - Режим доступу: www.rada.gov.ua
154. Ушакова Н.М. Економіка підприємства: підручник/ за заг. ред. Н.М. Ушакової. - К.: КНТЕУ, 2005. - 569 с.
155. Фоміна О.В. Напрямки вдосконалення обліку операцій з продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів/ О.В. Фоміна// Актуальні проблеми економіки. – 2008. - №9(87). – С. 216
156. Фортрей Самуїл Вигода та благополуччя Англії, що полягає у збільшенні запасів та розширенні торгівлі цього Королівства: наукова робота С. Фортрей. – Англія: Університет Кембрідж, 1663. Режим доступу: <http://en.wikipedia.org>
157. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал / Дж. Р. Хикс. – М. : Прогресс : Универсал, 1993. – 300 с.

158. Хикс Джон Ричард Экономические перспективы. Новые очерки о деньгах и хозяйственном росте: книга / Дж.РичардХикс. / под. общ. ред. Р. М. Нуреева. — М.: НП «Журн. Вопросы экономики», 2003. — 223 с. Режим доступа: <http://metalibri.wikidot.com>
159. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. / Л.Р.Хом'як- Л: нац.ун. „Львівська політехніка“,2004. — 912 с.
160. Цивільний кодекс України : за станом на 16 січ. 2003 № 435-IV, зі змін та доп. від 4 лип. 2013 № 406-VII України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (15.12.13).
161. Циліорик Г. І. Економічний зміст та порядок визнання доходів операційної діяльності / Г. І. Циліорик // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.: зб. тез та виступів. – К. : ННЦ ІАЕ, 2006. – С. 166–169.
162. Чумаченко М. Проблеми розвитку економічного аналізу діяльності підприємства/ М.Чумаченко//Наукові записки. — Тернопіль. - 2006. — № 16. — С. 87–93
163. Чуніхіна Т.С. Теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку / Т.С. Чуніхіна, Г.С. Давидюк // Економіка і суспільство.-2017. – №12. С.715-721.
164. Шайкан А.В. Облік та аналіз доходів і витрат за центрами відповідальності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.: 08.06.04. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Шайкан А.В.-К.КНЕУ – 2002 р. С.18.
165. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: підручник/А.Д. Шеремет.-М.:ИНФРА-М, 2006. — 415 с.
166. Шмарова А.Ю. Напрямки вдосконалення обліку доходів від продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів/ Шмарова А.Ю.Журнал Економікс Донецького національного університету економіки

- і торгівлі імені М. Туган-Барановського. - 2009 р.-№15. С.1-3. - Режим доступу: rusnauka.com
167. Шмиголь Н. М. Економічна суть доходів та дохідності в системі управління підприємством / Н. М. Шмиголь // Держава та регіон. – 2009. – № 7. – С. 221–225. – (Серія «Економіка та підприємництво»).
168. Шмиголь Н. М. Управління доходами підприємств харчової промисловості : монографія / Н. М. Шмиголь ; ДВНЗ «Запоріж. нац. ун-т» М-ва освіти і науки України. – Запоріжжя : Дике Поле, 2011. – 304 с.
169. Шумпетер Й. Теория экономического развития / Й. Шумпетер. – М. : Прогресс. – 1982. – 401 с.
170. Шурміна А.О. Аналітичне забезпечення оперативного управління доходом операційної діяльності. Вісник СевНТУ: зб. наук. пр. вип. - 2010.-109. С.177-183. - Режим доступу:<http://www.nbu.gov.ua>
171. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М. Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – № 3 (29). – С. 140–146.
172. Ю.В.Борисейко: Категорія «дохід» в наукових публікацій: критична оцінка/ Борисейко Ю.В./ Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(16).-2010 р.С.5-11. - режим доступу: zsas.zhitomir.org/ru/
173. Янчева Л. Н. Организация управленческого учета в торгово-производственных предприятиях : монография / Л. Н. Янчева, А. С. Крутова, В. В. Белявцева. – Х. : ХГУПТ, 2008. – 169 с.
174. Яругова А. Управленческий учет / А. Яругова. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 238 с.

Додатки

Пояснювальна записка

За п'ять останніх років на КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства», значних змін не відбулося, лише в 2016 р. в 4 рази виросла дебіторська заборгованість, проте це особливо не вплинуло на фінансовий стан підприємства на сьогоднішній день (табл. А.1).

Таблиця А.1

Динаміка активів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» за 2012-2016 роки

Показники	Роки					Відхилення			
	2012	2013	2014	2015	2016	2012-2016		2015-2016	
						абс.	відн.	абс.	відн.
Необоротні активи	5276	4896	5217	7510	6779	1503	0,28	-731	-0,10
Основні засоби	5106	4724	4999	7227	6545	1439	0,28	-682	-0,09
Оборотні активи	2273	1862	1629	1470	6213	3940	1,73	4743	3,23
Виробничі запаси	277	265	276	377	525	248	0,90	148	0,39
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1814	1360	1257	810	4223	2409	1,33	3413	4,21
Грошові кошти та їх еквіваленти	65	91	20	28	903	838	12,89	875	31,25

Необоротні активи в порівнянні 2012 і 2016 року зросли на 1503 тис. грн. (рис. А.1), таке збільшення відбувалося в основному за рахунок зростання статті основні засоби (6545 тис. грн. на кінець 2016 року), а інші показники залишались приблизно без змін.



Рис. А.1. Динаміка змін необоротних активів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

Проаналізувавши динаміку оборотних активів, можна зробити наступні висновки: в 2016 році спостерігається суттєва змін оборотних активів, які на підприємстві представлені запасами, дебіторською заборгованістю за товари, роботи, послуги, грошовими коштами та їх еквівалентами тощо (рис. А.2). Якщо в 2012 році оборотні активи склали 2273 тис. грн., то в 2016 році їх темп приросту склав 3,23 % у порівнянні з 2016 роком.



Рис. А.2. Динаміка змін в структурі оборотних активів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

Власний капітал КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства» збільшився протягом 2014 та 2015 років, приріст склав 36 % (табл. А.2), а у порівнянні з 2011 роком майже у 7 разів. Підприємство збиткове і протягом всього періоду був непокритий збиток, який також дещо варіювався, який у 2014 році здобув свого максимуму і склав -13739 тис. грн. це найбільше значення за досліджуваний період.

Динаміка змін в джерелах формування активів КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

за 2012-2016 роки

Показники	Роки					Відхилення			
	2012	2013	2014	2015	2016	2012-2016		2015-2016	
						абс.	відн.	абс.	відн.
Власний капітал	2707	-212	1433	3041	1410	-1297	-0,48	-1631	-0,54
Зарєстрований капітал	3814	3814	3814	4934	5020	1206	0,32	86	0,02
Додатковий капітал	2017	1796	2268	3930	3416				
Нерозподілений прибуток									
(непокритий збиток)	-3172	-5870	-4697	5988	7191	10363	-3,27	1203	0,20
Поточні зобов'язання	4842	6470	5413	5939	11516	6674	1,38	5577	0,94
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1711	3105	1652	825	734	-977	-0,57	-91	-0,11
Поточні зобов'язання за розрахунками:									
з бюджетом	1964	2542	2498	2988	4341	2377	1,21	1353	0,45
зі страхування	176	185	238	622	541	365	2,07	-81	-0,13
з оплати праці	401	382	496	487	465	64	0,16	-22	-0,05
Інші поточні зобов'язання	90	115	229	1017	346	256	2,84	-671	-0,66

Поточні зобов'язання в 2016 році в порівнянні з 2015 роком збільшилися майже вдвічі, за рахунок поточної кредиторської заборгованості за одержаними авансами, яка виникла лише цього року і складає 11516 тис. грн (рис. А.3) і здобули свого максимального значення. Також значна стаття розрахунки з бюджетом, яка також набула максимального значення у 2016 р.

Зміни в динаміці поточних зобов'язань, що відбувалися протягом п'яти років відображено на рис. А.3.



Рис. А.3. Динаміка поточних зобов'язань КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

Отже, економічний потенціал компанії залишається від'ємним, оскільки підприємство збиткове. Фінансові результати діяльності підприємства значною мірою залежать від рівня управління його фінансами. В умовах ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності суб'єкта господарювання є необхідною складовою, яка обумовлює зростання ринкової вартості підприємства. При зменшенні прибутку зменшились і витрати але значне зменшення доходу в порівнянні з витратами не спричинили прибутковості фінансового результату, а отже при такому негативному рості фінансових показників компанія зменшила свої можливості в подальшому розвитку своєї діяльності як від'ємної частини на сучасному ринку.

Додаток Б

Характеристика нормативно-правової бази з обліку доходів від операційної діяльності

№ пор	Нормативний документ	Проблемні питання	При розкритті яких методів доцільно використовувати в роботі
1	2	3	4
1	Конституція України	ст.67 зобов'язує громадян щорічно звітуватися про свій майновий стан та отримані доходи перед податковими органами	логічного
2	Господарський кодекс України	визначає лише загальні вимоги щодо ведення обліку та складання фінансової звітності.	дедуктивного
3	Цивільний кодекс України	охоплює загальні питання права отримання та розпоряджання доходами підприємства.	дедуктивного
4	Податковий кодекс України	визначає питання розподілу доходів, які підлягають оподаткуванню та не підлягають. Недостатньо чітко прописано перелік коштів фізичної особи-підприємця, що не є його доходами з метою оподаткування. Відсутні положення щодо переходу до обліку доходів за МСФЗ.	логічного, аналізу
5	Кодекс про адміністративні правопорушення]	наголошено на настанні відповідальності за подання перекручених неправдивих даних щодо обліку доходів. Відсутні положення щодо настанні відповідальності за неподання інформації про доходи відповідно до МСФЗ.	дедуктивного, аналогії
6	ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	закон визначає мету ведення обліку та складання фінансової звітності та визначає основні засади порядку відображення облікової інформації у фінансовій звітності.	аналізу, синтезу, дедуктивного
7	Наказ МФУ Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку; Інструкція до нього	для обліку операційних доходів розроблено 7 клас рахунків: 70 рахунок «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід».	аналізу, індуктивного, дедуктивного
8	Наказ МФУ про затвердження методичних рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	регулює питання обліку безоплатного отриманих запасів, надання знижок при продажу покупцям, оприбуткування надлишків запасів виявлених при інвентаризації, реалізації відбувається з участю рахунків операційного доходу.	аналізу, дедуктивного, узагальнення
9	НП(С)БО 1 «Загальні	висвітлюються правила визнання доходів, порядок їх	дедуктивного,

	вимоги до фінансової звітності»	оцінки та відображення у звітності з послідуочим визначенням прибутку(збитку).	аналізу,
10	П(С)БО 15 «Дохід»	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Існує неузгодженість у випадках невизнання доходів та класифікаційних ознак відповідно до МСФЗ	аналізу, синтезу, індуктивного, порівняння, групування
11	МСБО 18 «Дохід»	регулює міжнародні відносини щодо уніфікації правил бухгалтерського обліку і надання фінансової інформації про підприємства в усьому світі у питаннях визначення сутності доходів, визнання та їх оцінки	аналізу, індуктивного, дедуктивного, порівняння
12	МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах»	надає інформацію щодо правил розкриття інформації у звітності, чітко прокреслено, які статті доходів мають бути відображені у Звіті про прибутки і збитки	аналізу, дедуктивного,
13	ПБО 9 «Доходи організації» Російської Федерації	визначає методологічні засади відображення у бухгалтерському обліку інформації про доходи та визначає механізм її розкриття у фінансовій звітності суб'єктів господарювання РФ	аналізу, порівняння, групування
14	НБС 18 «Доходи» Болгарії	регулює механізм відображення в обліку інформації про доходи та розкриття її у фінансовій звітності підприємстворганізацій Болгарії	аналізу, порівняння, групування

Огляд спеціальної літератури з питань обліку, аналізу доходів від операційної діяльності

№ пор	Джерело	Проблемні питання	Доцільно використати при розкритті питання
1	2	3	4
1	Ю.В. Борисейко: Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід	із переходом підприємств на міжнародні стандарти, очевидно, що знову виникатимуть розбіжності між обліком за ПКУ; Відміна всі субрахунків бухгалтерського обліку; Неузгодженість тлумачення терміну доходу у збірниках законодавства;	2.1
2	Ю.В. Борисейко: Категорія «дохід» в наукових публікацій: критична оцінка	Відсутність єдиного підходу до визначення поняття “дохід”, недостатній рівень наукових публікацій в певних галузях господарства: будівництва, житлово-комунальній;	1.1
3	Епіфанова І.Ю. Особливості управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства / Епіфанова І.Ю	Статтю присвячено питанням управління фінансовим результатом від операційної діяльності підприємства. Розглянуто теоретичні питання аналізу доходів, витрат, та фінансового результату від операційної діяльності підприємства, фактори, що впливають на хід аналізу. Досліджено іноземний досвід організації процесу управління фінансовим результатом від операційної діяльності	2.3
4	Л.В Джулій Доходи і витрати: облік за міжнародними та національними стандартами	Досліджувалась проблема переходу обліку з П(С)БО до МСФЗ. Акцентувалась увага на пріоритетності ведення обліку доходів за МСБО 18 «Дохід» для українських суб'єктів господарювання.	2.1
5	В.А. Дерій Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств	Застарілість сучасного нормативно-правового забезпечення обліку, неузгодженість у моментах визначення сутності, умов визнання, класифікації та оцінки доходів. Проблема неузгодженості П(С)БО та МСБО.	1.2
6	Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах	проблеми впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, відсутність достатньої кількості кваліфікованих кадрів, небажання власників бізнесу вкладати кошти в розробку управлінського обліку.	2.3
7	Г. Коблянська. Актуальні аспекти впровадження управлінського обліку на підприємствах України	В процесі реформування обліку в Україні до цього часу не досягнуто значних успіхів у впровадженні управлінського обліку. Рівень кваліфікації сучасних бухгалтерів в Україні є недостатнім для ведення ефективного управлінського обліку. Проблема побудови	2.3

		системного управлінського обліку.	
8	О.А. Коршикова Забезпечення бухгалтерського обліку доходів та витрат в умовах застосування МСФЗ в контексті вимог Податкового кодексу [42]	Проблема несумісності критеріїв визнання доходів за П(С)БО 15 «Дохід» та ПКУ. Невідповідність підходів до оцінки та класифікації доходів за ПКУ та П(С)БО. Велика кількість зловживань в процесі обліку та формуванні фінансової та податкової звітності через неузгодженості в чинному законодавстві країни.	1.2
9	О.В. Колокольцев Порівняння ПСБО та МСБО, щодо розкриття інформації з обліку доходів за видами діяльності з метою прийняття управлінських рішень	Проблема неузгодженості умов визнання доходів за П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід». Автором запропоновано внести до переліку умов, коли дохід не визнається у П(С)БО 15 ситуації, коли суб'єкт господарювання може зберігати суттєві ризики володіння активом.	1.2
10	Данік Н.В. Доходи в системі обліково-аналітичного забезпечення підприємств	Досліджено сутність доходів та основні проблеми обліково-аналітичного забезпечення підприємств	2.1
11	Л.В. Нападівська Теорія бухгалтерського обліку [монографія]	Проблема різнобічного тлумачення терміну доходу, неузгодженість чинних нормативних документів щодо сутності, визнання, класифікації, оцінки доходів. Наведені шляхи удосконалення обліку доходів.	2.1
12	Ю.В. Панченкова: Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства	Відсутність єдиного підходу до визначення категорії «дохід». Проведено критичний аналіз історичних шкіл та сучасних науковців щодо тлумачення цього поняття.	1.1
13	А.І. Пацина Вдосконалення обліку доходів та витрат на окремих рахунках бухгалтерського обліку [46]	Неузгодженість використання субрахунків бухгалтерського обліку щодо обліку інших операційних доходів відповідно до вимог Інструкції. Надані пропозиції щодо удосконалення.	3.2
14	Н.В. Прохар Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики [монографія]	чинними нормативними документами не врегульовано співвідношення термінів «виручка», «дохід» та «виторг»; Відміна вибору «касового методу» щодо визнання доходів	2.1
15	С.В. Присяжнюк Порівняння П(С)БО та МСБО «Дохід»: спільні та відмінні риси	Проблема неузгодженості П(С)БО МСБО 18 щодо оцінки доходів, автор зазначає що в МСБО оцінка здійснюється за справедлива вартістю отриманої компенсації, що визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень з використанням умовної ставки відсотка,	2.1
16	Л.В. Параскевич Удосконалення обліку доходів та їх відображення у фінансовій	Розвиток нормативної та методичної бази бухгалтерського обліку відбувається за різними напрямами без відповідної узгодженості, що спричинює	

	звітності цукрових заводів	плутанину у термінах, які використовуються при веденні обліку і складанні звітності. Автором наведено шлях подолання цих розбіжностей, що дозволить підвищити інформативність отриманої облікової інформації.	2.3
17	М.Є. Скрипник Особливості організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві	Недостатній рівень розробок у питанні управлінського обліку доходів. На думку автора, сучасні науковці досліджують витрати, забуваючи про доходи. Недосконалість розроблених методик щодо обліку доходів з метою прийняття рішень	2.3
18	М.Є. Скрипник Роль фінансового та управлінського обліку в системі управління доходами підприємства	Проблема недостатності розробок в управлінському обліку доходів, що спричинює неефективність облікової інформації. Через неефективність внутрішнього обліку підприємство не отримує потрібної управлінському персоналу інформації задля прийняття найраціональніших рішень.	2.3
19	Н.В. Уткіна Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств	Наявна проблема неефективності систем внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. Автор запропонував шляхи удосконалення порядку контролю доходів за центрами одержання прибутку та центрами відповідальності.	3.2
20	Леженко Л.І. Особливості визнання та оцінки доходу від операційної діяльності за П(С)БО та МСБО / Л.І. Леженко, М.А. Шамборська	У статті надано тлумачення поняття «дохід», розглянуто класифікацію доходів залежно від видів діяльності суб'єкта господарювання, розкрито спільні та відмінні риси визнання та оцінки доходів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в частині: сфери діяльності; визначення поняття «дохід»; об'єктів, що не визнаються доходами згідно норм П(с)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід»; класифікації доходів; умов згідно яких не відбувається виникнення доходу.	2.2
21	А.В. Шайкан Облік та аналіз доходів і витрат за центрами відповідальності	Недосконалість визначеного у П(С)БО підходу до класифікації доходів. Автор виділяє класифікацію за центрами відповідальності(підрозділи підприємства), так як отримана інформація є кориснішою з метою управління. Проблема недостатнього аналітичного обліку, автором запропоновано ввести субрах.3,4,5 порядку.	2.3
22	А.Ю. Шмарова Напрямки вдосконалення обліку доходів від продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів	Неефективність отриманої облікової інформації за даними існуючих підходів до аналітичного обліку доходів, що не дозволяє отримати повну та всеохоплюючу інформацію про доходи та прийняти на її основі оптимальні управлінські рішення. Автор запропонував власний підхід глибшої аналітики.	2.3
23	А.О. Шурміна Аналітичне забезпечення оперативного управління доходом	Аналіз доходу за існуючими методиками не можна назвати ефективним, оскільки він не забезпечує систему управління необхідними аналітичними даними. Існуюча	

	операційної діяльності	методика не дозволяє визначити повний спектр можливих проблем функціонування підприємства, оцінити альтернативні варіанти управлінських рішень, а також виміряти ефективність управління доходом і його сегментами.	3.3
24	Осадча, Г. Г. Облік доходів у системі управління підприємством	Розглянуто економічну сутність поняття «дохід» та сутність доходу з точки зору бухгалтерського обліку. Визначено умови визнання доходів і відмінності їх обліку за національними та міжнародними стандартами. Розглянуто підходи до класифікації доходів, зокрема для цілей бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також визначено місце класифікації в системі управління підприємством. Представлено способи розрахунку доходів від операційної та неопераційної діяльності.	2.2
25	Потриваєва Н.В. Формування та обліку доходу від реалізації сільськогосподарської продукції: теоретичний аспект	У статті наведено результати дослідження питань формування доходу від реалізації сільськогосподарської продукції з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Висвітлено зміст облікової політики щодо обліку доходу від реалізації продукції. Розкрито особливості первинного оформлення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання.	2.2
26	Чуніхіна Т.С. Теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємства відповідно до стандартів бухгалтерського обліку	В роботі проаналізовано теоретичні основи формування обліку фінансових результатів діяльності підприємств відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Виявлено, що особливою проблемою залишається неузгодженість методик визначення та обліку результатів діяльності підприємств, управління і формування фактичних показників в обліково-фінансовій звітності відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. В статті розглядається сукупність теоретичних, методичних та практичних питань формування результатів діяльності підприємств та облік і аналіз доходів відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.	2.2

Баланс

Звіт про рух грошових коштів

Звіт про власний капітал

Примітки до річної фінансової звітності

Статут КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

**НАКАЗ Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику
КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»**

На виконання вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (далі — Закон № 996), положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО), «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій» та «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом Мінфіну України № 291 від 30.11.1999 р. (далі — Інструкція № 291), інших нормативно-правових актів, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності, із метою дотримання в об'єднанні єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських операцій і порядку оцінювання об'єктів обліку **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Наказ про організацію ведення обліку та облікову політику.
2. Застосовувати сукупність принципів, методів та процедур, визначених обліковою політикою, для складання й подання фінансової звітності.
3. Відповідальність за дотриманням принципів, методів і процедур, визначених обліковою політикою для складання й подання фінансової звітності, покласти на головного бухгалтера.

I. Установити таку облікову політику

1. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку й дотримання законодавства під час провадження господарських операцій несе директор. Ведення бухгалтерського обліку та вчасне подання повної та достовірної звітності протягом установленого строку здійснює головний бухгалтер ТОВ.
2. Застосовувати робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій об'єднання (додаток _____).

Із метою забезпечення належної деталізації обліково-економічної інформації головному бухгалтерові вводити додаткові субрахунки.

3. Ведення бухгалтерського обліку здійснювати на комп'ютерній програмі 1С 8, згідно з основними принципами, викладеними в Законі № 996 та НП(С)БО 1.

4. Облік вести комп'ютеризовано, застосовувати бухгалтерську програму 1С, кінцевим документом по бухгалтерському обліку признавати оборотно-сальдову відомість. Аналітичний облік вести у розрізі товарів, основних засобів та нематеріальних активів.

5. Установити межу суттєвості під час складання фінансової звітності сумою 100 грн.

6. Активи та зобов'язання підприємства відображати у звітності лише за умови, що вони відповідають таким критеріям: - їх оцінка може бути достовірно визначена; - існує вірогідність отримання чи втрати майбутньої економічної вигоди.

7. Бухгалтерський облік основних засобів здійснювати згідно із П(С)БО 7 «Основні засоби». Одиницею обліку основних засобів й інших необоротних матеріальних активів (МНМА) уважати окремий інвентарний об'єкт. Групування основних засобів і МНМА в аналітичному обліку проводити згідно з вимогами Інструкції № 291. Уважати матеріальні активи зі строком корисного використання (експлуатації) більше ніж рік або операційний цикл, первісною вартістю, меншою ніж 6000,00 грн, малоцінними необоротними матеріальними активами (далі — МНМА).

Класифікацію основних засобів у бухгалтерському обліку здійснювати на підставі п. 5 П(С)БО 7.

Нарахування амортизації здійснювати протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкту й припиняти на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Амортизацію основних засобів у бухгалтерському обліку нараховувати із застосуванням прямолінійного методу, викладеного в п. 26 П(С)БО 7.

Нарахування амортизації починати від місяця, наступного за тим, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, і припиняти від місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкту основних засобів. Об'єкт основних засобів вилучати з активів у разі його продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям активу.

Витрати на придбання, ремонт, реконструкцію й інші поліпшення основних засобів здійснюються за рахунок відповідних джерел фінансування (цільових внесків, цільових асигнувань із бюджету), які передбачаються кошторисом доходів і витрат об'єднання.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, що належать до необоротних активів (МНМА), обліковувати на субрахунку 112 рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, що належать до необоротних активів, нараховувати знос і обліковувати його на рахунку 132 «Знос інших необоротних активів».

Установити такі методи нарахування амортизації:

- прямолінійний метод — для основних засобів;
- 100% вартості активів у першому місяці використання об'єктів — для малоцінних необоротних активів (МНМА).

Переоцінку балансової вартості основних засобів проводити в тому разі, якщо їх залишкова вартість суттєво (більше ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

8. Бухгалтерський облік нематеріальних активів вести за групами згідно із П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Одиницею обліку нематеріальних активів

вважати окремий об'єкт. Первісну вартість нематеріального активу формувати на підставі п.п. 11–17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Амортизацію всіх груп нематеріальних активів нараховувати прямолінійним методом.

Переоцінювати нематеріальний актив до справедливої вартості, якщо його балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

9. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є вид запасів (найменування чи група).

Обсяг придбання запасів регламентувати в кошторисі. Первісну вартість запасів визначати за собівартістю запасів згідно із п. 9 П(С)БО 9 «Запаси». У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності запаси підприємства відобразити за меншою з двох оцінок — первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

При вибутті запасів здійснювати оцінку запасів за ціною продажу або ФІФО (для оптових продаж).

Малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), що належать до запасів, обліковувати на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Вартість МШП, переданих в експлуатацію, списувати з балансу на рахунки обліку витрат. Для того щоб забезпечити збереження зазначених предметів в експлуатації, організувати належний контроль і оперативний облік у кількісному вираженні за місцями експлуатації протягом строку їх фактичного використання. Транспортно-заготівельні витрати при придбанні запасів відносити на собівартість запасів.

10. Доходи визнавати й оцінювати відповідно до П(С)БО 15 «Дохід». Щомісячно закриваються рахунки доходів і витрат на рахунок 79 «Фінансові результати». Бухгалтерський облік доходів здійснюється після оформлення первинних документів з обліку доходів. Розрахунки з покупцями вести виключно в безготівковій формі в національній валюті.

11. Класифікацію й визнання витрат здійснювати згідно із П(С)БО 16 «Витрати». Вести лише 9 клас рахунків витрат.

12. Перед складанням річної фінансової звітності проводити інвентаризацію активів і зобов'язань підприємства станом на 1 грудня поточного року. Окрім того, інвентаризацію проводити в разі зміни матеріально відповідальної особи та встановлення фактів розкрадань майна та коштів об'єднання.

13. Створювати забезпечення на оплату відпусток відповідно до вимог П(С)БО. 17. Формувати резерв сумнівних боргів згідно із П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» на основі платоспроможності окремих дебіторів. Контроль за господарськими операціями здійснює ревізійна комісія відповідно до положення, затвердженого на загальних зборах. Голова правління

Директор

Додаток 3

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з обліку доходів від операційної діяльності

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків на підприємстві	
			Д	К	Д	К
			4	5	6	7
1	Відображено дохід від надання послуг	254736,64	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Доходи від реалізації"	361	703
2	Проведено повернення товарів від покупців	1200,54	70 "Доходи від реалізації"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" оп	704	361
3	Відображено суми податків і обов'язкових платежів, одержані у складі доходу від реалізації	42456,11	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	703	641/2
4	Проведено коригування податкових зобов'язань постачальника у частині повернутих товарів	(200,09)	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	704	641/2
5	Отримано основні засоби в обмін на неподібний актив	-	15 "Капітальні інвестиції"	70 "Доходи від реалізації"	-	-
6	Визнано дохід від реалізації на суму одержаних грошових коштів	-	30 "Каса"	70 "Доходи від реалізації"	-	-
7	Визнано дохід від реалізації послуг на суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів	15876,00	31 "Рахунки в банках"	70 "Доходи від реалізації"	311	703
8	Виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації для забезпечення заборгованості покупцем	-	34 "Короткострокові векселі одержані"	70 "Доходи від реалізації"	-	-
9	Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам продукції, товарів, робіт, послуг	-	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	70 "Доходи від реалізації"	-	-
10	Визнано дохід від погашення кредиторської заборгованості перед постачальниками та підрядниками шляхом реалізації	-	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"	70 "Доходи від реалізації"	-	-
11	Визнано дохід від погашення заборгованості з оплати праці у натуральній формі	-	66 "Розрахунки з оплати праці"	70 "Доходи від реалізації"	-	-
12	Списано на фінансові результати дохід від реалізації товарів	201140,03	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"	702	791
13	Списано на фінансові результати дохід від реалізації послуг	13230,00	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"	703	791

14	Списано на фінансові результати вирахування з доходу	1000,45	791 "Результат операційної"	70 "Доходи від реалізації"	791	704
15	Списано заборгованість перед постачальниками та підрядниками після закінчення строку позовної давності	-	63 "Розрахунки з постачальниками та"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
16	Визнано доходом суму перевищення вартості надлишків товару над нестачею в результаті пересортиці	4319,40	28"Товари"	71 "Інший операційний"	281	719
17	Одержано безоплатно МШП	-	22 "МШП"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
18	Отримано готівкою суму штрафу	-	30 "Каса"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
19	Визнано курсову різницю за валютними коштами	-	33 "Інші кошти"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
20	Визнано позитивну курсову різницю на дату балансу по залишках коштів в іноземній валюті	-	31 «Рахунки в банках»	71 "Інший операційний дохід"	-	-
21	Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	-	34 "Короткострокові векселі одержані"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
22	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	-	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
23	Повернено дебіторську заборгованість, раніше визнану сумнівною	-	38 "Резерв сумнівних боргів"	71 "Інший операційний дохід"	-	-
24	Визнано іншим операційним доходом позитивний результат від операції купівлі валюти	1234,00	33 "Інші кошти"	71 "Інший операційний дохід"	333	711
25	Визнано доходом відсотки банку на залишок коштів на кінець періоду на основі Договору банківського вкладу	43,00	31 «Рахунки в банках»	71 "Інший операційний дохід"	311	719
25	Віднесено позитивний результат від операції купівлі валюти на фінансові результати	1234,00	71 "Інший операційний дохід"	791 "Результат операційної діяльності"	711	791
26	Списана позитивна курсова різниця на фінансовий результат	876,61	71 "Інший операційний"	791 "Результат операційної діяльності"	714	791
27	Віднесено інший операційний дохід на фінансові результати	4362,40	71 "Інший операційний дохід"	791 "Результат операційної діяльності"	719	791

Додаток II

Порівняння принципів бухгалтерського обліку та обмежень щодо порядку складання фінансових звітів у різних наукових джерелах*

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Характеристика принципів	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	М.С. Пушкар [177]
1	2	3	4	5
Принцип повного висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	Принцип повного розкриття	Принцип повного висвітлення	Принцип повного розкриття інформації
-/-	Інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності	Тлумачення терміна «суттєва інформація» в НП(С)БО 1	Принцип суттєвості (або матеріальності)	Обмеження порога визнання
-/-	Витрати на облік не мають перевищувати тих вигод, які забезпечує облікова інформація	-	Принцип витрат і вигод	Обмеження щодо обліку
Принцип автономності	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	Принцип автономності	Принцип господарської одиниці (автономність підприємства)	-
Принцип послідовності	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	Принцип послідовності	Принцип послідовності (або постійності)	-
Принцип безперервності	Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі	Принцип безперервності	Принцип безперервності	-
Принцип нарахування	доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Принцип відповідності	Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Принцип погодженості
Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	Принцип превалювання змісту над формою	-	-

Принцип єдиного грошового вимірника	Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці	Принцип єдиного грошового вимірника	Принцип грошового вимірника	-
Принцип періодичності	Можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності			

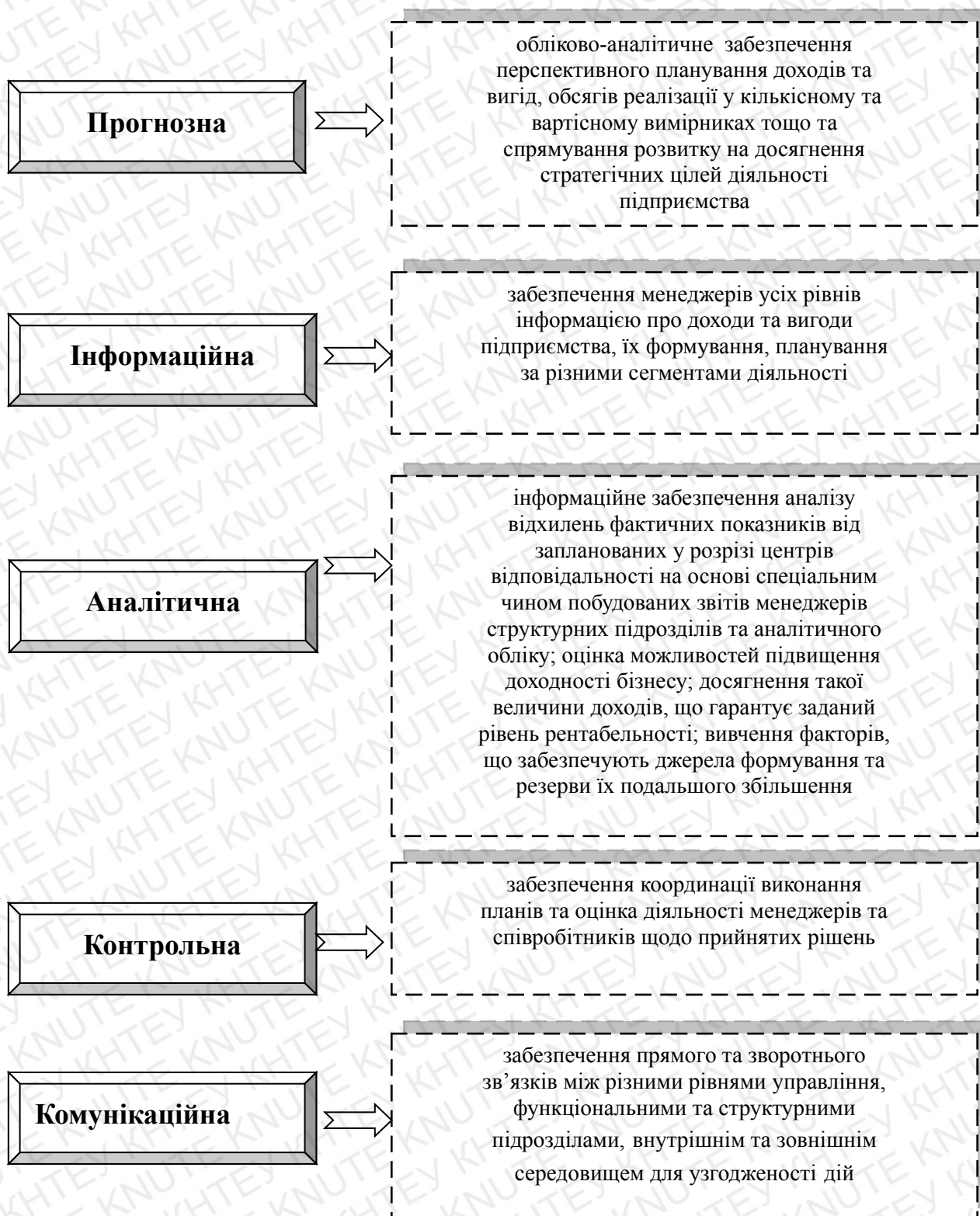


Рис. Функції управлінського обліку доходів*

Анкета

Ми вивчаємо думку щодо формування, представлення та обробки управлінської (внутрішньої) звітності в умовах використання інформаційних технологій. Просимо Вас об'єктивно відповісти на запитань анкети

1. Назва підприємства: _____

Запитання	Ваша позначка
1	2
1. До якої категорії управлінців Ви відноситеся?	
а) нижча ланка управління	
б) середня ланка управління	
в) вища ланка управління	
г) інше вказати	
2. Для яких господарських процесів Ви приймаєте управлінські рішення:	
а) процес постачання	
б) процес комплектації	
в) процес реалізації продукції	
г) процес здійснення інвестиційної діяльності	
3. Чи використовуєте Ви у своїй роботі комп'ютер?	
а) так	
б) ні	
в) планується	
4. Чи розробляєте ви бюджети	
а) Так _____ (назва)	
б) Ні	
5. Що Ви розумієте під управлінським обліком?	
а) система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	

б) система складання фінансової та податкової звітності	
в) система неоприбутковання готівки, видачі заробітної плати у конвертах	
г) система додаткового інформаційного забезпечення для власників підприємства	
д) калькулювання собівартості продукції	
е) інше	
6. Функції управлінського обліку та звітності пов'язані з такими управлінськими діями	
а) розробленням рішення;	
б) реалізації рішення;	
в) проведенням контрольних заходів.	
7. Хто формує та надає інформацію Вам для прийняття рішень?	
а) бухгалтерія (головний бухгалтер)	
б) плановий відділ	
в) референт	
г) сам керівник користується інформаційною базою підприємства	
д) інше зазначити	
8. Чи використовуєте Ви управлінську звітність в електронному вигляді?	
а) так	«Продовження додатку С»
1	2
б) ні	
в) планується	
9. Яке програмне забезпечення Ви використовуєте на підприємстві з метою автоматизації обліку та звітності?	
а) Бест - Звіт	
б) 1С	
в) власної розробки	
г) інше (вказати яке) _____	
10. Який спосіб використання звітності для Вас зручний?	
а) на паперових носіях	

б) електронний	
11. Яка форма управлінської звітності для Вас зручна?	
а) таблична	
б) графічна	
в) комбінована	
12. Чи маєте Ви справу (або наміри мати справу) із сучасними технологіями ведення обліку та формування і представлення звітності:	
а) Так	
б) Ні	
13. Яка періодичність використання управлінської звітності необхідна для підприємства:	
а) щодня	
б) щотижня	
в) щомісячна	
г) квартальна	
д) річна	
е) інша періодичність	
14. Чи є економічний ефект від використання управлінської звітності при прийнятті рішень:	
а) Так	
б) Ні	
в) Частково	
15. Чи достатньо інформації Ви отримуєте при прийнятті управлінського рішення	
а) так	
б) ні	
16. Коли спостерігається максимальний пік у потребі інформації	
а) під час планування	
б) під час оперативного управління	
в) при здійсненні господарських операцій	
г) при заключенні договорів	

Респондент: _____

(п.п.б)

посада: _____

Дата заповнення анкети _____

20 _____ р.



Рис. Побудова інтегрованої системи управлінського обліку на підприємстві КП «Ніжинське управління водопровідно-каналізаційного господарства»

[Розробка автора]

