

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організація обліку та аналіз доходів від реалізації послуг на ТОВ
«ВЕСТОН»

Виконала студентка 2 курсу, групи 8.0718-1з
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

_____ Ю.Д. Талдикіна _____

Керівник д.е.н., проф.. Варламова І.С. _____

Рецензент к.е.н., доцент Радева О.Г. _____

Запоріжжя 2019

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ___ » _____ 2019р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Талдикіній Юлії Дмитрівні

1. Тема роботи: : Організація обліку та аналіз доходів від реалізації послуг на підприємстві ТОВ «ВЕСТОН», керівник роботи Варламова І.С., д.е.н., доцент, затвержені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні засади обліку і аналізу доходів від операційної діяльності; вивчити організацію обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві ТОВ «ВЕСТОН»; проаналізувати стан доходів від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 20 рис., 19 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Варламова І.С.	19.08.2019	19.08.2019
2	д.е.н., професор Варламова І.С..	16.09.2019	16.09.2019
3	д.е.н., професор Варламова І.С.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка _____
(підпис)

Ю.В. Галдикіна

Керівник роботи _____
(підпис)

І.С. Варламова

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 105с., 17 таблиць, 8 рисунків, 73 джерел.

Об'єкт дослідження - господарська діяльність ТОВ «ВЕСТОН» в частині операцій, які пов'язані з формуванням доходів від операційної діяльності.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів формування доходів операційної діяльності та надання рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, щодо підвищення прибутковості підприємства.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загально наукові методи пізнання: спостереження, порівняння, індукції і дедукції, класифікації, поєднання аналізу та синтезу, історичного і логічного підходів, узагальнення, а також методи економічного аналізу.

Отримані результати полягають в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенню комплексу питань пов'язаних з обліком та аналізу доходів від операційної діяльності підприємства.

Отримані результати дослідження спрямовані на розробку рекомендацій з удосконалення організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу доходів від операційної діяльності. Основні теоретичні та прикладні розробки можуть бути впроваджені у практичну діяльність ТОВ «ВЕСТОН».

Результати та значимість роботи полягають у розробці організаційних положень щодо вдосконалення обліку та аналізу доходів від реалізації послуг, зокрема:

- систематизовано класифікацію категорії «дохід»;
- систематизовано оцінку існуючих методик аналізу фінансових результатів від операційної діяльності.

запропоновано:

- ввести в практику «Тематичний план аналітичних робіт»;
- загальну модель проведення аналізу доходів від надання послуг на досліджуваному підприємстві.

АНАЛІЗ, АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК, ДОХІД, ДИНАМІКА,
КЛАСИФІКАЦІЯ, ОЦІНКА, ПІДПРИЄМСТВО, СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК,
ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

SUMMARY

Qualification work: 105 p., 15 tables, 8 figures, 3 attachments, 73 sources

The object of the research is the economic activity of Weston LLC in the part of operations related to the formation of operating income.

The aim of the qualification work is to study the theoretical and practical aspects of the formation of operating income and provide recommendations for improving accounting and analytical support, which is to increase the profitability of the enterprise.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research, general scientific methods of cognition were used: observation, comparison, induction and deduction, classification, combination of analysis and synthesis, historical and logical approaches, generalization, and methods of economic analysis.

The obtained results consist in theoretical and methodological substantiation and solving a complex of issues related to the accounting and analysis of income from operating activities of the enterprise.

The got results of research are sent to development of recommendations from the improvement of organization of record-keeping and economic analysis of acuestss from operating activity. Basic theoretical and applied developments can be inculcated in practical activity of LTD «WESTON».

Results and meaningfulness of work consist in development of organizational positions in relation to perfection of account and analysis of acuestss from realization of services, in particular:

- classification of category is systematized «acuests»;
- the estimation of existent methodologies of analysis of financial results is systematized from operating activity.

it offers:

- to enter the «Thematic plan of analytical works» in practice;

- general model of realization of analysis of acuestss from the grant of services on the investigated enterprise.

REVENUE, ENTERPRISE, ANALYTICAL ACCOUNT, SYNTHETIC ACCOUNT, CLASSIFICATION, EVALUATION, ANALYSIS, DYNAMICS, FINANCIAL STATEMENT FINANCIAL RESULTS.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ,
ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

грн. – гривень

тис. грн. – тисяч гривень

р. – рік

% - відсотки

і т. д . – і так далі

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів	
Вступ.....	10
1 Теоретичні засади обліку і аналізу доходів від операційної діяльності	
1.1 Економічна категорія «дохід» в обліковому аспекті: визначення, оцінка, класифікація.....	13
1.2 Нормативно-правова база обліку і аналізу доходів	25
1.3 Особливості обліку і аналізу доходів в зарубіжних країнах.....	44
2 Організація обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	52
2.2 Організація синтетичного й аналітичного обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві.....	60
2.3 Напрямки покращення обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві.....	69
3 Аналіз стану доходів від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН»	
3.1 Методичні основи аналізу доходів від операційної діяльності.....	74
3.2 Аналіз динаміки і структури доходів від операційної діяльності підприємства.....	84
3.3 Шляхи підвищення ефективності аналізу доходів на підприємстві.....	90
Висновки.....	96
Перелік посилань.....	99

ВСТУП

Дохід підприємства являє собою один з головних узагальнюючих показників фінансово-господарської діяльності підприємства. Отримання доходів – виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) – свідчить про те, що продукція підприємства знайшла свого споживача, що вона відповідає вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними функціональними характеристиками та властивостями.

Отримання доходів створює основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір достатній для покриття витрат підприємства з реалізації товарів та інших видів діяльності, виконання зобов'язань перед бюджетом та утворення чистого прибутку. Розмір отриманих доходів визначає економічну стратегію підприємства з питань управління матеріальними ресурсами та витратами, персоналом підприємства і оплатою його праці, податковою, інвестиційною, дивідендною політикою підприємства.

При аналізі поглядів на сутність доходів та висвітлення питань методології та організації аналізу доходів від операційної діяльності було виявлено, що питаннями обліку і аналізу досліджувались багатьма науковцями, а саме: Бутинець Ф.Ф., Вознюк Г., Загороднюк А., Шмиголь Н.М., Волков О., Блонська В.І., Боднар Н.М., Продіус Ю.І., Грабова Н.Н., Завгородній В. П., Добровський В., Савицька В.Г., Литвин Б.М., Стельмах М.В., Покропивний С.Ф.

Удосконалення бухгалтерського обліку, застосування більш ефективної методики проведення аналізу доходів від операційної діяльності на сьогодні залишається одним з найактуальніших питань, оскільки саме дохід від операційної діяльності, як основна складова прибутку є основним джерелом фінансування розвитку підприємства. Встановлення ринкових умов зумовлює потребу перегляду положень бухгалтерського обліку доходів, а

також методики формування й обробки одержаної облікової інформації, виходячи з існуючого господарського механізму та наявної обчислювальної техніки. Саме тому вибір теми кваліфікаційної роботи є досить актуальним.

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних та практичних аспектів формування доходів операційної діяльності та надання рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення, що до підвищення прибутковості підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувались такі завдання:

- розглянути економічну сутність та класифікацію доходів операційної діяльності;
- вивчити нормативно-законодавче регулювання систематизації в бухгалтерському обліку інформації про формування доходів за видами діяльності;
- вивчити об'єкт дослідження на основі інформації річної фінансової, статистичної звітності та даних внутрішнього обліку підприємства;
- провести аналіз стану обліку формування доходів від операційної діяльності;
- провести оцінку системи бухгалтерського обліку доходів операційної діяльності;
- надати конкретні рекомендації щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення формування доходів.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність ТОВ «ВЕСТОН» в частині операцій, які пов'язані з формуванням доходів від операційної діяльності.

Предмет дослідження - теоретично-методичні основи та практичні аспекти обліку і аналізу доходів підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використанні такі методи пізнання: спостереження, порівняння, індукції і дедукції, класифікації, вимірювання взаємозв'язків, поєднання аналізу та синтезу, історичного і

логічного підходів, узагальнення, а також методи економічного аналізу, експертних оцінок, економіко-статистичного моделювання.

Теоретичною та методичною основою дослідження є законодавчі й нормативні документи з питань бухгалтерського обліку, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань бухгалтерського обліку та аналізу доходів від операційної діяльності, періодичні видання з питань економіки, бухгалтерського обліку й аналізу. Також була використана фінансова звітність та документи первинного, аналітичного і синтетичного обліку ТОВ «ВЕСТОН».

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу доходів від операційної діяльності. Основні теоретичні та прикладні розробки можуть бути впроваджені у практичну діяльність ТОВ «ВЕСТОН».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 105 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна категорія «дохід» в обліковому аспекті: визначення, оцінка, класифікація

Розкриття поняття доходу, методики його оцінки і критеріїв визначеності складає фундаментальну проблему сучасної теорії обліку.

Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг [1].

Дохід – надзвичайно поширене, часто застосовуване та водночас надзвичайно багатозначне поняття, що вживається у різноманітних значеннях що вживається у різноманітних значеннях (табл. 1.1).

У сучасних умовах цей термін починає набувати ширшого значення і тлумачення: по-перше – як основне джерело прибутку (чистого доходу); по-друге – як складна за структурою категорія, що вимагає теоретичного й методологічного уточнення.

Підґрунтям економічного підходу щодо визначення поняття доходу є термін виручка, тобто обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Інколи цей термін ототожнюється з поняттям «дохід підприємства». Найпоширенішим серед сучасних економістів стало визначення поняття «дохід підприємства» як суми виручки від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій.

Вчені багатьох країн світу, незалежно від періоду їх творчості, висвітлювали категорію доходу в найрізноманітніших її аспектах.

Незважаючи на відмінні напрями їх наукових досліджень, поняття «дохід» траплялось у працях майже всіх дослідників. Ця категорія була

предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл і течій.

Таблиця 1.1

Тлумачення економічної сутності категорії дохід у сучасній науковій літературі

Автор, джерело	Визначення доходу
Бутинець Ф.Ф. [1,с. 524]	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг.
Вознюк Г., Загороднюк А. [2, с.251-254;3,с.191; 11,с.140]	Дохід – 1) різниця між виторгом з реалізації продукції, робіт та послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції. До матеріальних витрат у визначенні доходу зараховують вартість використаних у процесі виробництва матеріалів, виробів, конструкцій, палива та енергії, а також амортизаційних відрахувань, кошти на соціальне страхування та ін. виплати. Доходи підприємства відрізняються від прибутку на суму заробітної плати працівників: дохід дорівнює сумі прибутку і заробітної плати працівників;2) грошові або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької та іншої діяльності.
Шмиголь Н.М. [4,с.221]	Дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Волков О. [5, с. 364]	Дохід підприємства – це приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості.
Блонська В.І.[6, .117]	Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигід, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику.
Боднар Н.М. [7,с.334]	Дохід є основним джерелом покриття здійснених підприємством витрат та формування прибутку. Підприємство отримує доходи як від звичайної діяльності виробництво та реалізації продукції так і в результаті надзвичайних подій (пожежі, стихійні лиха, техногенні аварії)
Продіус Ю.І. [8,с. 254-255]	Дохід - це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він є грошовою формою чистої продукції підприємства, тобто охоплює оплату праці та прибуток

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визна-

чення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому, доходи визнаються тоді, коли вони виникли (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти) і відображаються в бухгалтерському обліку в тому періоді, до якого вони належать [9, с. 365].

Класифікація доходів підприємства за видами діяльності наведена в табл. 1.2 [10, с. 387]

Таблиця 1.2

Класифікація доходів за видами діяльності

Вид діяльності	Доходи	
Операційна діяльність	Основна діяльність	
	Доходи від реалізації	Доходи від реалізації продукції, товарів, наданих послуг, виконаних робіт.
	Інша операційна діяльність	
	Інші операційні доходи	Доходи від реалізації валюти, реалізації оборотних активів, операційної оренди активів, операційної курсової різниці, одержані штрафи, пені, неустойки
Фінансова діяльність	Доходи від участі в капіталі	Доходи від інвестицій в асоційованій або спільні підприємства, які обліковуються за методами участі в капіталі
	Фінансові доходи	Дивіденди, відсотки за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою
Інвестиційна діяльність	Інші доходи	Доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання НА, втрати від неопераційних курсових різниць

Дохід від операційної діяльності пов'язаний з надходженням коштів – виручки від реалізації продукції (товарів, послуг чи робіт).

Інші операційні доходи – це дохід, отриманий від реалізації сировини, матеріалів, від оренди активів, від операційних курсових різниць, отримані штрафи.

Інші доходи пов'язані з реалізацією основних засобів, нематеріальних активів, цінних паперів. Також до інших доходів тепер відносять надзвичайні доходи, які в свою чергу включають: відшкодування, одержані від страхових компаній, кошти, які були перераховані підприємству від інших суб'єктів господарювання (держави, фізичних і юридичних осіб чи іноземних суб'єктів).

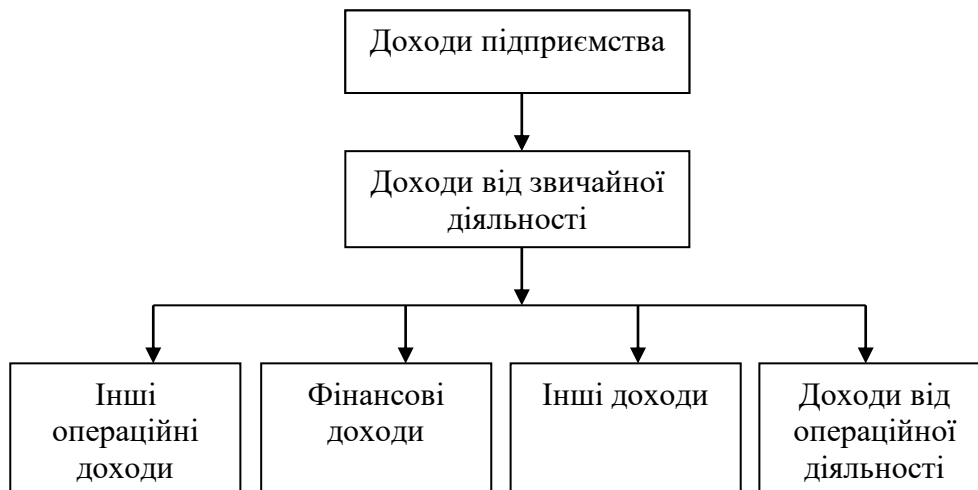


Рис. 1.1 Формування доходу підприємства

До фінансових доходів включають доходи від володіння фінансовими активами – процентні та дивідендні виплати, а до фінансових витрат – процентні виплати за банківськими позиками, купонні виплати за емітованими підприємством корпоративними облігаціями.

Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг) являє собою виручку від реалізації продукції, робіт, послуг тощо.

Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) утворюється або в міру її оплати (при безготівкових розрахунках - по мірі надходження коштів за товари (роботи, послуги) на рахунки в установи банків, а при розрахунках готівкою - по надходженні коштів в касу, або по мірі відвантаження товарів (основних засобів інших цінностей, виконання робіт, надання послуг) і пред'явлення покупцю (замовнику) розрахункових документів [12].

До складу доходів від позареалізаційних операцій включаються доходи, що надійшли у власність одержувача від операцій, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом товарів (робіт, послуг). До них відносяться:

- штрафи, пені, неустойки за порушення умов договорів, отримані, присуджені судом або визнані організацією-боржником;
- вартість безоплатно отриманих активів: основних засобів та інших активів, що амортизуються, в тому числі отриманих в якості цільового фінансування;
- кошти цільового фінансування, спочатку враховані як доходи майбутніх періодів;
- прийняте до обліку майно, що виявилось в надлишку за результатами інвентаризації;
- надходження до відшкодування заподіяних підприємству збитками;
- суми кредиторської і депонентської заборгованості, за якими минув термін позовної давності;
- позитивні і негативні курсові різниці, що виникають при переоцінці майна і зобов'язань;
- інші доходи від операцій, які визнаються позареалізаційними [13].

Операційні доходи підприємства - це доходи від окремих операцій, що не відносяться до його видам діяльності, за вирахуванням грошових коштів та іншого майна (суми податку на додану вартість, акцизів, інших обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету; суми, що надійшли в якості авансів, задатків, попередньої оплати та ін.). До них відносяться:

- доходи, пов'язані з наданням за плату прав на об'єкти інтелектуальної власності (коли це не є предметом основної діяльності організації);
- доходи (проценти) від участі в статутних фондах інших організацій;
- доходи (проценти) від операцій з цінними паперами;
- доходи (проценти) за надання в користування грошових коштів підприємства, а також відсотки за використання банком грошових коштів, що

знаходяться на рахунках підприємства;

- доходи, пов'язані з наданням за плату в тимчасове користування активів організації (коли це не є предметом її діяльності);

- доходи, пов'язані з продажем належать підприємству основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів, валютних цінностей, цінних паперів та інших активів [14, с. 146].

Бланк І. А. рекомендує класифікувати операційні доходи підприємства за такими ознаками:

- склад елементів, які формують дохід;
- характер оподаткування доходів;
- види операційного доходу;
- період формування;
- ідентифікація в процесі бухгалтерського обліку;
- рівень достатності для формування операційного прибутку [15].

Задорожний З. В. пропонує класифікувати доходи підприємств за такими ознаками:

- вид діяльності;
- вид обліку;
- вид доходу;
- вид виробництва;
- можливість контролювати;
- процес реалізації;
- плановість доходу;
- плановість доходу;
- період формування доходу;
- ступінь оподаткування доходу [16].

Згідно з міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, термін «дохід» означає збільшення економічної вигоди протягом звітного періоду або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно

визначена.

А що стосується операційної діяльності підприємства то можна сказати те що вона характеризується наступними основними особливостями, визначаючими характер формування прибутку.

Вона є головним компонентом усієї господарської діяльності підприємства, основною метою його функціонування. Основний обсяг формованих активів, основна чисельність персоналу підприємства обслуговують цю діяльність. Відповідно, прибуток від операційної діяльності розвиток будь-яких інших видів діяльності не повинний вступати в протиріччя з розвитком операційної діяльності, а тільки підтримувати її. Відповідно і прибуток від інвестиційного, фінансового й іншого видів діяльності не повинна формуватися на шкоду формуванню прибутку від операційної діяльності.

Інтенсивність розвитку операційної діяльності є основним параметром оцінки окремих стадій життєвого циклу підприємства. Відповідно можливості формування операційного прибутку на різних стадіях життєвого циклу підприємства визначають мети і задачі не тільки політики керування прибутком, але і спрямованість загальної стратегії розвитку підприємства.

Господарські операції, що входять до складу операційної діяльності підприємства, носять самий регулярний характер. У порівнянні з операціями інших видів діяльності частота операцій по ній найвища.

Операційна діяльність підприємства орієнтована в основному на товарний ринок, у той час як фінансова й інвестиційна його діяльність здійснюються переважно на фінансовому ринку. При цьому, операційна діяльність зв'язана з різними видами і сегментами товарного ринку, обумовленими специфікою використовуваної сировини і матеріалів, складом використовуваного устаткування, характером готової продукції. Відповідно й умови формування операційного прибутку в значній мірі зв'язані зі станом кон'юнктури відповідних видів і сегментів товарного ринку.

Здійснення операційної діяльності зв'язано з капіталом, вже

інвестованим у неї, у той час як майбутнє інвестування капіталу є предметом інвестиційної і фінансової діяльності перед прийняття. Інвестований в операційну діяльність капітал приймає форму операційних активів підприємства. Від складу цих активів, їхньої збалансованості, швидкості звертання й інших характеристик значною мірою залежить здатність підприємства генерувати операційний прибуток. Тому одним з важливих факторів успішного формування операційного прибутку є ефективне керування операційними активами підприємства.

У процесі операційної діяльності споживається значний обсяг живої праці, на відміну від інвестиційної і фінансової діяльності, де витрати цієї праці несуттєві. Відповідно і здатність підприємства генерувати операційний прибуток у значній мірі залежить від достатності використовуваних трудових ресурсів, професійного і кваліфікаційного складу персоналу і т.п.

Операційної діяльності присуши, поряд із загальними, і специфічні види ризиків, поєднувані поняттям операційний ризик. Тому рівень операційного прибутку, одержуваний підприємством при різних альтернативних варіантах господарювання, повинний у першу чергу співвідноситися з рівнем операційного ризику [17, с. 235 - 236].

Розглянуті особливості формування операційного прибутку, зв'язані зі специфікою здійснення операційної діяльності підприємства, вимагають всебічного обліку в процесі керування нею.

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

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

Склад доходів, що відносяться до відповідної групи, встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати».

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення

економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності 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.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

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

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі

визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазначені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно сумі нарахованої амортизації цих об'єктів.

Цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо: імовірно надходження економічних вигод, пов'язаних з такою операцією; дохід може бути достовірно оцінений.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої

вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципів нарахування та відповідності. Тому доходи визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти), і відображаються в бухгалтерському обліку тих періодів, до яких вони відносяться. Крім того, затрати визнаються у звіті про фінансові результати на основі прямого зв'язку між ними та отриманими доходами.

Види доходів та їх відображення у фінансовій звітності залежить від часу їх обліку.

Із розвитком ринкових відносин і переходом обліку на міжнародні стандарти постає необхідність удосконалення класифікації доходів підприємства. Згідно існуючої класифікації доходів, останні поділяються на капіталізовані і некапіталізовані; за еластичністю - змінні, постійні; за звітним періодом - минулі, поточні, майбутні; за визнанням - нараховані, отримані тощо. До типової класифікації доходів, доцільно ввести ряд додаткових класифікаційних ознак і прийняти це як підставу для їх

відображення в системі бухгалтерського обліку. Наведена класифікація дозволить поглибити аналіз формування доходів за джерелами їх надходження.

Основними завданнями організації обліку і аналізу фінансових результатів від реалізації продукції є забезпечення:

- правильного визначення умов визнання та достовірної оцінки доходів від реалізації продукції;
- правильного, повного документального оформлення і своєчасного відображення в регістрах обліку доходів від реалізації продукції;
- контролю за виконанням договорів по реалізації продукції;
- своєчасного одержання достовірної інформації про фінансові результати від реалізації продукції;
- систематичного контролю за виконанням планів реалізації продукції і отриманням прибутку;
- визначення впливу як об'єктивних так і суб'єктивних факторів на обсяг реалізації продукції;
- виявлення резервів збільшення обсягу реалізації і суми прибутку;
- оцінка роботи підприємства по використанню можливостей збільшення обсягу реалізації продукції, прибутку та рентабельності;
- розробка заходів по використанню виявлених резервів.

1.2 Нормативно-правова база обліку і аналізу доходів

Нормативна інформація щодо доходів підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування доходів. Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів

підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин [18].

Науковці розглядають такі рівні регулювання:

- перший (закони України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України);
- другий (нормативні документи Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України, Національного банку України та інших відомств, котрі реєструють у Міністерстві юстиції України);
- третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств);
- четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві [19, с. 28-30].

Таблиця 1.3

Нормативно-правові акти, що регулюють питання обліку доходів

№	Нормативно-правове джерело	Стислий зміст
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 року № 996-XIV	Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та облік прибутку від операційної діяльності на підприємстві в тому числі.
2	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом МФУ №73 від 07.02.2013	Наведено синтетичні рахунки на яких здійснюється облік доходів, витрат, та фінансових результатів.
3	Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб, незалежно від форм власності, організаційно-правових норм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій.

Продовження табл. 1.3

№	Нормативно-правове джерело	Стислий зміст
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290	Норми цього положення визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, наводиться класифікація доходів та умови їх визнання.
5	Положення(стандарт) бухгалтерського обліку №6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» затверджено Наказом МФУ від 8.05.1999 № 137	Цим положенням визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.
6	Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Встановлює порядок відображення в обліку при формуванні прибутку від операційної діяльності ПДВ, акцизного податку та інших податків та обов'язкових платежів.
7	Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ №419 від 28.02.2000 року	Визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності
8	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591	Наведено синтетичні рахунки на яких здійснюється облік доходів, витрат, та фінансових результатів.
9	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. МФУ від 24.05.1995 р.№88	Встановлює порядок відображення та зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами

МСФЗ 18 «Дохід» використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій: продаж товарів; надання послуг; використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди [20].

Перелік операцій, передбачений МСФЗ, обмежує сферу дії нормативного документу. Це впливає на регулювання облікового відображення господарських операцій підприємства.

П(С)БО 15 «Дохід» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) [21].

У П(С)БО 15 «Дохід» поняття доходу не розглядається, проте воно наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [22].

Згідно ж МСФЗ 18 «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. Разом з тим між цими стандартами існують і деякі відмінності [20].

Визначення поняття «дохід» за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Це впливає на методику облікового відображення господарських операцій. Окремого міжнародного стандарту, який визначає методологію обліку витрат і порядок їх розкриття у фінансовій звітності немає.

Згідно МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [20].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [23]. Відрізняється також класифікація та групування витрат.

Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю.

У П(С)БО 16 «Витрати» класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати. Окрім того при визначенні доходів і витрат у національному обліку не враховано фактору часу [23].

Міжнародні стандарти побудовані на основі теорії статистичного балансу та визначають лише доходи і витрати звітного періоду, тоді як національний облік має походити з динамічної балансової теорії і визначає доходи і витрати звітних та майбутніх періодів. Велике значення для правильної організації обліку доходів і витрат має їх науково обґрунтована класифікація. Нині існують різні класифікації доходів і витрат. Згідно П(С)БО 15 «Дохід» визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», доходи підприємства класифікують за різними ознаками. Для визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від: реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу; надання послуг, виконання робіт; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особам, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті. Критерії визнання доходу, наведені в цьому Положенні (стандарті), застосовуються окремо до кожної операції. (операцій) [21].

Визнані доходи згідно П(С)БО 15 «Доходи» класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

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

- фінансові доходи;
- інші доходи.

Згідно МСФЗ 18 «Дохід» доходи класифікуються за такими групами:

- доходи від продажу товарів;
- доходи від надання послуг;
- відсотки, роялті та дивіденди [20].

Відповідно до Податкового Кодексу України доходи поділяються на: «доходи від операційної діяльності» та «інші доходи». Суть та види доходів за новим ПК України практично не змінилися, змінилася лише їх класифікація, зокрема «загальні» та «інші» доходи, тепер змінені на «доходи від операційної діяльності» та «інші доходи» [24].

Відповідно до п. 6 П(С)БО 15 не визнаються доходами:

- перерахування до бюджету і позабюджетні фонди;
- надходження за договором комісії, агентським та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- сума передоплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума задатку під заставу або в погашення позички;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти [21].

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо.

Перш ніж відобразити дохід у бухгалтерському обліку, підприємству необхідно: переконатися в наявності всіх необхідних умов для визнання доходу; правильно класифікувати вид отриманого доходу; мати належним чином заповнені первинні документи, що підтверджують факт одержання доходу.

Перехід України до ринкових відносин обумовлював необхідність перегляду ряду теоретичних і практичних положень бухгалтерського обліку відносно складу його об'єктів, а також методики формування і обробки облікової інформації виходячи з існуючого господарського механізму. Фінансовий облік є складною бухгалтерською системою, яка сприймається з різних позицій. Багатогранність підприємницької діяльності потребує ідентифікації в обліку активів і таким чином визначає інший аспект облікового процесу, що відбиває в системі бухгалтерських рахунків його внутрішню структуру за певними встановленими стандартами [7].

Щодо бухгалтерського обліку, то його ведення ґрунтується на використанні Положень стандартів бухгалтерського обліку [8].

Класифікація об'єктів обліку активів за його напрямками регламентується на підприємстві робочим планом рахунків, який розробляється на підставі «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», що затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [9].

Україна може і повинна мати стійкий агропромисловий комплекс, спроможний вирішувати складні соціально-економічні задачі, забезпечувати продовольчу безпеку країни.

Система управлінських, фінансово-кредитних структур, що здійснюють ресурсне забезпечення, повинна реально підтримувати державну політику створених нових виробничих відносин на селі, прогресивних форм господарювання, орієнтованих на підприємницьку, конкурентноспроможну діяльність.

У багатьох літературних джерелах розглядаються питання присвячені проблемі реформування агропромислового комплексу, вдосконаленню механізму господарювання, інтенсифікації виробництва. Теоретичні положення щодо шляхів розвитку галузей сільськогосподарського виробництва в умовах економічної та енергетичної кризи підкріплюються

позитивними результатами приватної власності на землю та інші засоби виробництва.

Соціально-економічна характеристика сучасного розвитку сільського господарства України відрізняється тим, що як і в усьому народному господарстві, тут був затяжний кризовий стан, що супроводжувався спадом обсягів виробництва і зростанням неплатоспроможності підприємств. Аграрна політика держави в напрямку реструктуризації сільськогосподарського виробництва зумовила появу і вибір різних організаційно-правових форм підприємств, створених внаслідок реструктуризації. Згідно з чинним законодавством підприємство може реструктуризуватись в господарства: акціонерні (відкритого і закритого типу) товариства, з обмеженою або повною відповідальністю, командитні; сільськогосподарські кооперативи, або селянські (фермерські) господарства; приватно-орендні підприємства, індивідуальні підприємства без створення юридичної особи. На погляд Ю.В. Шпака створення нових підприємств повинно відбуватися в трьох останніх напрямках: по-перше підприємства одного власника, по-друге підприємства кількох власників (типові товариства з обмеженою відповідальністю) та, по-третє, підприємства більшості власників (акціонерні товариства та кооперативи) [10].

Академік УААН В. Юрчишин відносить себе до тих, хто розглядає сучасні аграрні перетворення з двох позицій: суспільно-політичної (як базових явища та процесу) та соціально-економічної (як їх результативності). Вони нерозривно пов'язані між собою, більше того - являють собою єдність, у якій кожна з складових єдиного розвитку займає чітко відведені для неї місце [11].

В період здійснення корінних перетворень в сільському господарстві нашої держави, коли формується багатоукладний агропромисловий комплекс, ключове значення має дослідження ефективності його виробництва.

С.М. Панченко зазначає, що фермерство - це один із

найраціональніших шляхів до вільної підприємницької діяльності на землі, до реальних товарно-грошових відносин, до ефективного ведення сільськогосподарського виробництва [12].

Перевага цієї форми організації виробництва над іншими визначається рядом обставин:

- зміни форми власності, фермер, одержуючи засоби виробництва у приватну власність, набуває суттєвих стимулів до високопродуктивної праці;
- в фермерських господарствах відбувається об'єднання функції власності, праці та управління в одній особі, що створює додатковий імпульс;
- ця форма господарювання на своїй виробничій базі створює єдині умови життя для всіх членів сім'ї, тобто являється її консолідованим фактором [12].

Сахненко В. І. і Черкашина М. В. в своїй праці висловлюють незадоволеність результатами проведеної земельної реформи. Вони вважають, що зміна власника майна без зміни організації та технології не дала бажаних результатів, а розпорошення виробництва, розвал енергоресурсного потенціалу, знищення основних виробничих фондів (приміщень, обладнання, техніки, споруд) призвели до різкого скорочення обсягів валової продукції рослинництва, тваринництва та переробки, різко знизили продуктивність праці, підвищили собівартість продукції. Відбувся перехід до натурального господарювання і ручної праці. Автори пропонують перелік заходів щодо переходу до ринкових госпрозрахункових відносин [13].

Перш ніж розглянути поняття «доходи», необхідно звернутися до поняття «виручка», адже саме ця категорія є підґрунтям економічного підходу щодо обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Термін «реалізований» означає перетворення у гроші або у грошові вимоги [14].

Реалізованою є продукція (товари, роботи та послуги), продана на ринку споживачів. Обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - один із

показників діяльності господарюючих суб'єктів. За економічним змістом фактичне значення реалізації продукції характеризує кінцевий результат роботи підприємства, виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку тощо.

П. Лайко та Ю. Ляшенко пропонують наступне визначення. Реалізація продукції – це кінцева стадія кругообігу засобів підприємства, яка вказує на завершення процесу виробництва й доведення продукції до споживача. Рух товарів і коштів створює основу економічних відносин між постачальниками, посередниками та покупцями. Для підприємства-виробника реалізація продукції є свідченням того, що вона за споживчими властивостями, якістю й асортиментом відповідає суспільному попиту й потребам покупців [15].

Е. С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда стверджують, що реалізація – це відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту. Тобто, коли товари й послуги повинні бути передані покупцеві або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів [16].

Н. Бабченко стверджує, що реалізація – це невизначений акт, неодноразова операція. Це – процес, який розтягується у часі на тривалий термін. Процес реалізації охоплює велику кількість господарських операцій, пов'язаних із збутом і продажем продукції [17].

Під час відвантаження готової продукції, товарів підприємство визначає процес реалізації за принципом нарахування та відповідності. За принципом нарахування в момент відвантаження готова продукція (товари) вважається проданою, тому в обліку треба відображати дохід (пасив), і на цю суму збільшити актив – дебіторську заборгованість.

Реалізація продукції окремого підприємства, як зазначає О. Бірюкова, – це, передусім, відчуження активів, що належать підприємству, завдяки їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників [18].

Трохи інше трактування реалізації наводять Р. Ентоні та Дж. Ріс, використовуючи в концепції реалізації поняття доходу. Вони визначають реалізацію як «суму доходу, яка повинна бути визнана від продажу» [19, с.45]. Сам же процес реалізації, як відмічає П.Л. Сук, являє собою сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг споживачам. Процес реалізації завершує кругообіг засобів та створює передумови для здійснення нового кругообігу. Тут відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності .

Інколи термін «виручка від реалізації» ототожнюється з поняттям «дохід підприємства». Прикладом спрощеного підходу є наступне визначення цієї категорії: «Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг»[20]. Ототожнення доходу підприємства тільки з виручкою від реалізації продукції практично виключає з нього такі притаманні йому елементи, як отримана орендна плата (при наданні основних засобів в оренду), роялті (отримані підприємством платежі за використання його інноваційного або програмного продукту, торгової марки тощо), дивіденди та проценти по сформованому підприємством портфелю фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій і т.д. Очевидно, поняття «дохід підприємства» слід розглядати ширше, ніж «виручка від продажу продукції (робіт, послуг)».

Найпоширенішим серед сучасних економістів стало визначення поняття «дохід підприємства» як суми виручки від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій. Для прикладу такого підходу наведемо тлумачення цього поняття В.П. Грузіновим: «Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також із доходів від позареалізаційних операцій» [21]. Аналогічне визначення, що за своїм змістом не перечить поняттю «дохід підприємства», хоча характеризує

далеко не всі його сторони, можна знайти і в працях інших науковців [22].

Бухгалтерський підхід до поняття «дохід підприємства» переважно базується на терміні «економічна вигода». Такий зміст цієї категорії визначено в Міжнародному стандарті фінансової звітності 18 «Дохід»: «Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом певного 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». Аналогічне поняття в Національному стандарті бухгалтерського обліку – П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» інтерпретується наступним чином: «Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників (власників) за звітний період».

Проте визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» піддається критиці науковців, як не зовсім коректне. Очевидно слід погодитися із зауваженням, що «не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань характеризує момент отримання доходу. Про отримання доходу свідчить оплата рахунку, пред'явленого підприємством покупцеві його продукції (товарів, робіт, послуг). Стосовно зобов'язань підприємства, то при їх безпосередньому погашенні ніякого зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання капіталу призводить не погашення зобов'язань, а відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі» [23, с.458].

На відміну від широкого трактування поняття «дохід підприємства» як за економічним, так і за бухгалтерським підходом, вузьке трактування цього поняття суттєво обмежує його зміст за кількісними параметрами. Економісти, що притримуються цього підходу зводять поняття «дохід підприємства» лише до тієї частини валової виручки і результатів позареалізаційних операцій, що включає лише витрати на оплату праці та

прибуток. За визначенням доходу М.С. Абрютіною: «Дохід в економічному розумінні - це завжди різниця між вартістю випуску продукції і витратами виробництва» [24, с.388]. Аналогічний зміст в це поняття вкладає і Ю.І. Продіус, який зазначає, що «валовий дохід характеризує кінцевий результат виробничої або комерційної діяльності підприємства і вираховується шляхом виключення із валової виручки та результатів позареалізаційних операцій всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції, що входять до собівартості, крім витрат на оплату праці. Таким чином, дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він являє собою грошову форму чистої продукції підприємства, тобто включає до себе оплату праці та прибуток» [25, с. 254-255].

Ми не поділяємо думку науковців щодо обмеження визначення поняття «дохід підприємства» виключно тією його частиною, що за обсягом характеризує лише витрати на оплату праці та суму прибутку. В сучасній західній і вітчизняній науковій літературі ця частина отриманих підприємством доходів визначається поняттями «економічна додана вартість» (Economic Value Added, EVA) або «чиста продукція» [26, 27]. За своєю економічною сутністю «економічна додана вартість» («чиста продукція») є однією із форм доходу, що отримана підприємством за рахунок виробництва і реалізації товарної продукції.

Мова в даному випадку йде лише про інший (обмежений) склад елементів, що формує цей дохід. Так, повний склад цих компонентів формує «валовий дохід»; за виключенням елементу «податки з доходу» формується «чистий дохід», а за виключенням елементів «податки з доходу» та «матеріальні витрати» формується «дохід у формі економічної доданої вартості («чистої продукції»). Для скорочення ми пропонуємо надалі визначати цю форму доходу терміном «доданий дохід».

Таким чином, розгляд поняття «дохід підприємства» у широкому трактуванні як за економічним, так і за бухгалтерськими підходами дає змогу визначити наступні основні його характеристики:

- дохід підприємства являє собою один із видів фінансових результатів його господарської діяльності за певний період;
- цей фінансовий результат характеризує надходження економічних вигод;
- основними формами економічних вигод, що характеризують дохід підприємства, виступають виручка з реалізації іншого майна, а також надходження коштів з позареалізаційних операцій;
- економічні вигоди, що формують дохід підприємства, визначаються їх обсягом у грошовій формі.

Ці базові характеристики поняття «дохід підприємства» потребують певного доповнення. З нашої точки зору однією з таких характеристик є висока ступінь варіювання реального значення суми економічної вигоди, що формує дохід підприємства, у часі. Це обумовлено тим, що дохід підприємства визначається у грошовій формі (а вартість грошей у часі постійно змінюється під впливом інфляції та інших чинників) і за певний період (чим довшим буде цей період, тим вищим буде ступінь зміни реального значення доходу підприємства). Тому об'єктивна оцінка доходу суб'єкта господарювання має базуватись на обов'язковому врахуванні фактору часу. Крім того, важливою характеристикою доходу підприємства є його висока залежність від ризику, що притаманна господарській діяльності конкретного підприємства. Ця діяльність може здійснюватись за обраною підприємством агресивною, помірною або консервативною політикою, що відповідним чином буде позначатись і на сумі отриманих ним економічних вигод (доході). Отже, об'єктивне оцінювання доходу підприємства має базуватись на обов'язковому врахуванні такого фактору, як ризик.

Відповідно до п. 8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та наказу Міністерства аграрної політики України «Про внесення змін до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу» від 03.12.2002 р. № 9 369, «Реалізація продукції (робіт, послуг) –

це господарча операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передачу права власності на продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. Для цілей оподаткування датою реалізації вважається дата передання права власності на зазначену продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строків здійснення оплати» [28].

Термін «реалізація доходу» використовують бухгалтери для відображення доходів. Тобто реалізація – це відображення доходу за умови, коли відбувся обмін або вибуття товару; товар або послуги повинні бути передані покупцю, зумовлюючи одержання коштів, або право на одержання коштів чи інших активів.

Отже, відображення доходу відбувається лише за умови впевненості у купівлі товарів чи послуг – на момент продажу. У нашій же практиці обліку існують різні варіанти визнання, що дає змогу маніпулювати фінансовими результатами, що підтверджує проф. Г. Кірейцев: «Аналіз нововведень у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку підприємств України засвідчує відсутність розуміння їх авторами таких категорій, як «доходи», «реалізація доходів», а також про недостатнє уявлення основної вади зарубіжного досвіду облікової діяльності та аудиту – невиправдання очікування» [29].

Для забезпечення деталізації отриманого доходу в обліку класифікація доходів і фінансових результатів здійснюється в межах системи бухгалтерських рахунків за видами діяльності. Відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [30] та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [31] доходи діяльності поділяються на окремі види.

Критерії визнання доходу наведено в П(С)БО 15 «Дохід». Визнані доходи від звичайної діяльності класифікують у бухгалтерському обліку за

такими групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – рахунок 70; б) інші операційні доходи – рахунок 71; в) фінансові доходи – рахунок 73; г) інші доходи – рахунок 74; д) надзвичайні доходи – рахунок 75.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності таких умов: а) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); б) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); в) сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; г) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [32].

Чинна система класифікації доходів для потреб бухгалтерського обліку за П(С)БО 15 «Дохід» досить обмежена, оскільки тісно пов'язана із класифікацією витрат і призначена переважно для потреб складання фінансової звітності, тому потребує вдосконалення.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації». Даний рахунок є пасивним, тому по кредиту рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - належна сума непрямих податків; суми, які одержує підприємство на користь комітента, та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» планом рахунків призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції. По дебету даного рахунку відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, по кредиту -- списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати, пов'язані з реалізацією продукції не включаються до складу виробничої собівартості і відокремлюються на рахунок 93 «Витрати на збут».

За дебетом рахунку 93 відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дослідження, які здійснила Т.Г. Халевицька [33] свідчать, що існують суттєві розбіжності між обліком згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та практикою обліку господарських операцій щодо вказаної ділянки обліку. Так, з 21 господарств досліджуваного району в 10 випадках облік реалізації продукції здійснюється з використанням тільки рахунку 70 «Доходи від реалізації». А саме, собівартість реалізованої продукції тут відображається по дебету рахунку 70 з кредитом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а відвантаження продукції і дохід -- по кредиту рахунку 70. Все це не тільки ускладнює облікові роботи, але й унеможливорює одержання оперативної інформації на протязі звітного періоду для прийняття управлінських рішень.

Актуальним питанням на сьогодні є методологія обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи». Стосовно цього Г. Циліорик зауважує, що за П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з подальшим уточненням на кожен дату балансу та на дату реалізації. Тобто у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати не після реалізації продукції, а під час її отримання з виробництва. Автор стверджує, що таке визначення фінансового результату суперечить принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а саме принципу обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства [11].

М.Ф. Огійчук у складі валового прибутку пропонує виділяти прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), визначаючи його як різницю між

виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) за реалізаційними цінами, які склалися на ринку, та сумою витрат (повною собівартістю), що включаються до реалізованої продукції. Разом з тим він вважає, що реалізаційні доходи слід зменшувати на суму податку на додану вартість та акцизного збору [34].

Цю рекомендацію доцільно розглянути під таким кутом зору: різні види прибутків в економічній системі, як і прибуток у цілому, виконують різні функції. Саме з огляду на це рекомендується виділяти поняття економічного та бухгалтерського прибутку. Відмінність між ними полягає в тому, що економіст при визначенні економічного прибутку від валового доходу фірми віднімає всі альтернативні витрати втрачених можливостей виробництва товарів і послуг, що надає фірма, а бухгалтер визначає бухгалтерський прибуток як різницю між валовим доходом і виключно явними витратами виробництва [35].

Саме з таких позицій слід підходити ще до двох видів прибутку: оподаткованого й облікованого.

Згідно із ст. 14 Податкового кодексу України під доходом розуміють загальну суму доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [36].

Згідно вищезазначеного документу, дохід від реалізації продукції включаються до доходів звітного періоду та визнаються за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Доходи визначаються на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом

П цього Кодексу.

До доходів платника податку, який зареєстрований як суб'єкт спеціального режиму оподаткування, включається позитивна різниця між сумами податку на додану вартість, нарахованими таким сільськогосподарським підприємством на ціну поставлених ним сільськогосподарських товарів протягом звітного або попередніх звітному періодів, та сумами податку на додану вартість, сплаченими (нарахованими) ним протягом звітного періоду на ціну виробничих факторів [36].

До особливостей оподаткування виробників сільськогосподарської продукції слід віднести те, що підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, сплачують податок у порядку і в розмірах, передбачених Податковим кодексом України, за підсумками звітного податкового року.

Підприємства, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, подають декларацію з податку у строки, визначені законом для річного податкового періоду.

Сума нарахованого податку зменшується на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Для цілей оподаткування до підприємств, основною діяльністю яких є виробництво сільськогосподарської продукції, належать підприємства, дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує 50 відсотків загальної суми доходу.

При цьому слід ураховувати, що підприємства, основною діяльністю яких є виробництво та/або продаж продукції квітково-декоративного рослинництва, дикорослих рослин, диких тварин і птахів, риби (крім риби, виловленої в річках та закритих водоймах), хутряних товарів, лікеро-горілчаних виробів, пива, вина й виноматеріалів (крім виноматеріалів, що продаються для подальшої переробки), які оподатковуються в загальному порядку.

1.3 Особливості обліку і аналізу доходів в зарубіжних країнах

Важливою умовою функціонування зарубіжних підприємств є забезпечення прибутковості їх діяльності. В країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток є інструментом суттєвого впливу на економічні інтереси господарюючих суб'єктів в процесі прийняття управлінських рішень, метою здійснення фінансово-господарської діяльності.

Згідно МСФЗ 18 «Дохід», доходи визнаються, якщо існує ймовірність надходження на підприємство майбутніх економічних вигод, пов'язаних з операцією, і ці вигоди можна достовірно оцінити [20].

Для відображення фінансових результатів діяльності організацій в зарубіжній практиці складається обов'язкова форма бухгалтерської (фінансової) звітності - «Звіт про фінансові результати» або «Звіт про фінансові результати». Але в силу того, що фінансовий результат є поняттям комплексним, його величина залежить від варіанту обліку, прийнятого в окремо взятій країні або групі країн.

Оскільки міжнародними стандартами не передбачено регламентованих вимог до форми звіту про фінансові результати, назв його статей та їх розташування, то жорстка регламентація звіту про фінансові результати за національними стандартами та великий ступінь деталізації його статей не суперечать міжнародним стандартам. Проте є і невідповідності, наприклад, підхід до подання іншого сукупного доходу відповідно до НП(С)БО 1 не дає змоги виконати вимогу МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов, та статей, які не підлягатимуть перекласифікації. Така сама невідповідність стосується й відображення податку на прибуток з іншого сукупного доходу, який також підлягає окремому наведенню за тією самою ознакою [6]. Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку передбачено два способи подання

інформації про витрати залежно від потреб аналізу витрат із застосуванням двох альтернативних класифікацій – метод характеру витрат та метод функцій витрат. Порівняння методів наведено у таблиці 1.4. Тобто підприємства мають право самостійно обирати один з двох методів класифікації. Вибір методу залежить від традицій, галузевих чинників та характеру підприємства.

Таблиця 1.4

Порівняння методів подання інформації про витрати залежно від потреб аналізу витрат

	Метод характеру витрат	Метод функцій витрат
Характеристика методу	Витрати об'єднують у звіті про прибутки та збитки згідно з їхнім характером або елементами та не перерозподіляють згідно з їх різноманітними функціями на підприємстві	Витрати класифікують відповідно до їх функцій як частину собівартості реалізації, збуту або адміністративної діяльності
Приклад	Амортизація, матеріали, транспортні витрати, заробітна плата, витрати на рекламу тощо	Витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати
Особливість	Метод простий у застосуванні і використовується невеликими підприємствами, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій	Подання часто дає детальнішу інформацію користувачам, ніж класифікація витрат відповідно до їх характеру, але розподіл витрат за функціями може бути довільним і вимагати виваженого судження
Країни, в яких використовується	Франція (горизонтальний і вертикальний), Німеччина (вертикальний), Бельгія (горизонтальний і вертикальний), Іспанія (горизонтальний), Португалія (горизонтальний)	США, Канада, Великобританія, Франція, Німеччина, Греція, Бельгія, Японія, які використовують вертикальний формат

За сьогоднішніх умов питання про переведення фінансової звітності на міжнародні стандарти можливо вирішити двома методами: трансформувати бухгалтерську звітність, складену відповідно до П(С)БО, на звітність, яка відповідає МСФЗ. Тобто на основі даних звітності за П(С)БО формуються дані, скориговані на величину відмінностей в обліку і звітності відповідно до

МСФЗ. До переваг трансформації звітності можна віднести невисокі фінансові та тимчасові витрати, а до недоліків – те, що звітність, одержана в результаті трансформації, має високий інформаційний ризик, оскільки під час її здійснення неминучі суб'єктивні оцінки. Однак ступінь цього ризику безпосередньо залежить від кваліфікації виконавців. Інший метод полягає у веденні обліку паралельно з національними стандартами обліку відповідно до МСФЗ. Паралельний облік має високий рівень надійності інформації, але вимагає від компанії суттєвих витрат (навчання персоналу, витрати на програмне забезпечення тощо) і є тривалим, оскільки має на увазі «відладження» системи паралельного обліку (складання паралельного плану рахунків у форматі, відповідному МСФЗ, перенесення залишків з українського Плану рахунків на рахунки нового плану з одночасними коригуваннями та подальшим щоденним паралельним веденням обліку). Звичайно ж, кожне підприємство самостійно обирає найоптимальніший спосіб з урахуванням специфіки діяльності, обсягу операцій та потреб користувачів звітності [10]. Таким чином, чим подібніші правила обліку і звітності відповідно до П(С)БО до обліку за МСФЗ, тим менше коригувань потрібно буде здійснити під час трансформації звітності. Перед переведенням фінансової звітності на міжнародні стандарти необхідно вивчення зарубіжної практики складання фінансової звітності (таблиця 1.5).

Більшість країн світу для Звіту про фінансові результати застосовують назву «Звіт про прибутки та збитки». Значною відмінністю є те, що відсутня типова форма Звіту, встановлюється лише перелік статей, які обов'язково повинні бути відображені. Також цей звіт може мати різні формати: горизонтальний (доходи і витрати групуються окремо) та вертикальний (доходи і витрати представляються послідовно).

Вертикальний формат дає змогу під час визначення чистого фінансового результату визначати проміжні показники (валовий прибуток, результат до оподаткування), що є корисними для аналізу, тому найчастіше використовують саме цей формат.

Таблиця 1.5

Підходи до складання звіту про прибутки та збитки в країнах ЄС

Країна	Звіт про прибутки та збитки
Італія	Будується за вертикальною формою. В основу класифікації статей покладено принцип економічного змісту, а не напряду витрачання коштів
Молдова	Звіт складається за вертикальною формою та передбачає групування доходів та витрат від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також з виділенням надзвичайного результату. Принципи побудови та подання звіту аналогічні українським вимогам
Німеччина	Надається у вертикальній формі, в одному з двох форматів – витратному чи функціональному. Традиційним для Німеччини є витратний формат, орієнтований на характеристику виробництва
Португалія	Форма звіту про прибутки та збитки – горизонтальна. Він надається у вигляді двох колонок: витрати та збитки – зліва, виручка та доходи – справа. Також, як і баланс, звіт про прибутки та збитки надається з детальною розбивкою статей, однак розбіжності в формах для великих та малих підприємств не такі значні, як у разі з балансом
Швейцарія	Конкретна форма подання інформації не обумовлена. Звіт може бути поданий вертикально або горизонтально, доходи і витрати можуть класифікуватися за характером або за функціональною ознакою, але обов'язково повинні бути наведені дані за попередній період. Основою складання звіту про прибутки та збитки в кожній країні є такі елементи фінансової звітності, як доходи та витрати.

У Німеччині звіт про прибутки і збитки має вертикальну форму, а складається він у витратному і функціональному форматах. В основі першого з них лежить уявлення про те, що показником діяльності організації є, не тільки обсяг продажів, але і обсяг виробництва і споживання товарно-матеріальних запасів, а також ресурси, які переважно беруть участь в збільшенні основного капіталу. Витрати в такому звіті класифікуються за типами незалежно від місця їх виникнення. Специфіка функціонального формату полягає в трактуванні надзвичайних статей, в порядку віднесення витрат на матеріали (до витрат по основній діяльності включають тільки матеріали, що становлять основу готової продукції, допоміжні матеріали відносять до інших витрат), в формуванні статті податків, де відображають тільки податки з прибутку, інші податки відносять до складу витрат на реалізацію або адміністративних витрат [25].

У Франції для подання звіту про фінансові результати

використовуються дві форми - вертикальну і горизонтальну, а основним підходом при його формуванні є концепція виробництва, де в якості бази взята вироблена валова продукція за звітний рік, тобто сума реалізованої, складованих і спрямованої на власні потреби продукції. У свою чергу витрати пов'язані з формуванням собівартості всієї валової продукції, а не тільки реалізованої. Витрати французького підприємства класифікуються за елементами, що дозволяє виявити різні сальдо: валова додана вартість (різниця між обсягом валової продукції і обсягом спожитого сировини і послуг); валова експлуатаційна прибуток (різниця між доданою вартістю та сумою витрат на персонал); експлуатаційна прибуток (сума після вирахування амортизаційних відрахувань і інших витрат); поточний прибуток (після вирахування фінансових витрат); чистий прибуток (після вирахування податків) [26].

Згідно зі стандартами США, звіт про прибутки і збитки може мати дві форми: одноступеневу і багатоступеневу. При використанні одноступеневої форми, яка відрізняється простотою, всі доходи і витрати групуються окремо, і різниця між ними становить чистий прибуток. Багатоступенева форма є більш складною і являє собою послідовний розрахунок чистого прибутку при ув'язці відповідних доходів і витрат. Після внесення даних про прибутки (збитки) в результаті узагальненого ефекту від зміни облікової політики (за вирахуванням податку) до звіту про прибутки і збитки проводиться визначення величини чистого прибутку, а потім формується інформація про чистий прибуток, що припадає на одну акцію. [27].

Однією з найважливіших завдань обліку фінансових результатів є їх ефективний і достовірний аналіз. Зарубіжні організації в аналітичних цілях розраховують кілька показників прибутку. Крім тих з них, які знаходять відображення в звіті про прибутки і збитки (прибуток від операційної, фінансової діяльності, поточна і чистий прибуток), аналізу підлягають і інші її індикатори.

По-перше, номінальна, тобто фактично отриманий прибуток.

По-друге, реальний прибуток – номінальна прибуток, скоригована на рівень інфляції.

По-третє, мінімальний прибуток – прибуток, яка після сплати податків забезпечує підприємству мінімальний рівень прибутку на вкладений капітал, що дорівнює середнім відсотком ставки банків по депозитах, що склався за досліджуваний період.

По-четверте, нормальний прибуток, відповідна середньої нормі прибутку на капітал і представляє собою мінімальну винагороду підприємцю, утримує його в обраній ним галузі діяльності.

По-п'яте, цільова прибуток – прибуток, що залишається після сплати податків і відповідає потребам підприємства в його соціальному і виробничому розвитку.

По-шосте, максимальна прибуток - прибуток, що є основною цільовою установкою для організації, орієнтованої на досягнення певного припливу грошових коштів (готівки) в певні періоди. Вона досягається при такому обсязі діяльності, коли граничний дохід дорівнює граничним витратам.

По-сьоме, недоотриманий прибуток (витрати втрачених можливостей) - грошові доходи, які могло б отримати підприємство (фірма) при більш вигідному використанні належних їй ресурсів.

По-восьме, потік готівки, який визначається шляхом додавання до чистого прибутку амортизаційних відрахувань, а також відрахувань до фонду вибуття (вибуття що не підлягають амортизації активів - запасів, або підлягають амортизації, але потрапляють під надзвичайний знецінення).

По-дев'яте, показники валового і чистого самофінансування. Перший обчислюється шляхом вирахування з потоку готівки розподіленого прибутку, другий – як різниця між валовим самофінансуванням і амортизаційними відрахуваннями, а також відрахуваннями в резервні фонди.

По-десяте, підприємницька прибуток (дохід), коли до «потіку готівки» додають податок на корпорації і суму за статтею «Інші резервні відрахування», за винятком тієї її частини, яка міститься в «потіці готівки», а

також фінансові витрати за довгостроковими зобов'язаннями і мінус інші прибутки і доходи від фінансових операцій. Вважається, що підприємницький дохід є більш точним показником, ніж балансовий прибуток. Зазначені показники розраховуються і аналізуються в рамках поточного аналізу фінансових результатів. Крім нього за кордоном активно практикується оперативний аналіз, заснований на даних первинного обліку і безпосереднього спостереження за роботою кожної структури і кожного працівника зокрема, на бесідах з постачальниками, покупцями, працівниками організації [28].

Зарубіжні організації проводять також перспективний (прогнозний) аналіз фінансових результатів, сутність якого полягає в розгляді індикаторів з позицій майбутньої перспективи (місяць, квартал, рік, 2-3 року, 5 років і більше). Оцінка фінансових результатів діяльності організації в даному випадку проводиться в порівнянні з планом і попереднім періодом. При цьому, забезпечується порівнянність показників і виключається цінове вплив в умовах інфляції. В ході аналізу з'ясовується, зуміло підприємство отримати запланований прибуток; з яких причин, якщо таке зафіксовано, не забезпечено виконання планів по прибутку; хто винен - погане планування або погана робота. Для поглиблення аналізу закордонні підприємства більш детально вивчають всі резерви зростання прибутку на предмет реальної можливості їх реалізації з метою отримання більш високого прибутку. З метою підвищення достовірності прогнозних розрахунків прибутку розробляється прогноз на квартал, місяць [29].

Отже, можна зробити висновок, що фінансовий результат організації в зарубіжних країнах виступає більш широким поняттям, ніж чистий прибуток звітного періоду, і визначається не тільки як різниця між доходами і витратами, а й як приріст чистих активів або приріст власного капіталу. Принципові ж відмінності в порядку обліку фінансових результатів організацій в зарубіжних країнах (Німеччині, Франції та США) існують як за формою (горизонтальне або вертикальне уявлення, структура), так і по суті

(порядок розрахунку показників). Але, незважаючи на це, у всіх облікових системах відповідна інформація відображається у звіті про прибутки і збитки, який є обов'язковим для складання. Крім того, для європейських країн характерно застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, адаптованих до національних бухгалтерських вимогам. Зарубіжна практика аналізу фінансових результатів відрізняється розрахунком цілого ряду додаткових показників прибутку (номінальної, реальної, мінімальної, нормальної, цільової, максимальної, недоотриманої, потоку готівки, показників валового і чистого самофінансування) в рамках поточного, оперативного та перспективного аналізу.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ВЕСТОН»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вестон» було засноване у вересні 1994 року. Діяльність товариства з обмеженою відповідальністю регламентується Цивільним кодексом України, Господарським кодексом України, Законом України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», а також іншими законодавчими актами України.

Таблиця 2.1

Загальна інформація про ТОВ «ВЕСТОН»

Назва	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ВЕСТОН»
Скорочена назва	ТОВ «ВЕСТОН»"
Код	20474645
Директор	Смірнова Тетяна Георгіївна
Статус	зарєєстровано
Адреса реєстрації	69051, м. Запоріжжя , вул. Західна, буд. 56,
Види діяльності (за КВЕД)	47.11, 68.20, 68.31
Розмір статутного капіталу	38000 грн.

Основною метою створення та діяльності Товариства є отримання прибутку за рахунок виробничої, підприємницької, комерційної та інших видів діяльності в різноманітних галузях господарювання і забезпечення на цій основі соціально-економічних потреб суспільства, зростання добробуту учасників та працівників Товариства.

Предметом діяльності Товариства є здійснення торговельної, виробничої, будівельної, фінансової, інноваційної, консультаційної, посередницької та іншої діяльності, а також надання послуг у сферах, що не суперечать чинному законодавству України.

У відповідності зі своїм предметом та метою Товариство здійснює свою діяльність у таких головних напрямках:

а) У сфері архітектури, інжинірингу та будівництва:

1) діяльність у сфері архітектури;
2) діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах;

3) діяльність у сфері геодезії:

4) діяльність із дизайну;

5) будівництво житлових і нежитлових будівель;

6) покрівельні роботи;

7) виконання художньо – реставраційних робіт;

б) У сфері торгівлі:

1) організація оптової та роздрібною торгівлі промисловими та продовольчими товарами;

2) проведення складських операцій;

3) організація торгів, ярмарок, аукціонів для демонстрації та реалізації продуктів, робіт, послуг;

4) неспеціалізована оптова торгівля;

5) дилерська та брокерська діяльність;

в) У фінансовій сфері:

1) надання послуг з маркетингу та лізингових операцій ;

2) придбання, продаж, оренда рухомого та нерухомого майна для вітчизняних та іноземних юридичних та фізичних осіб, проведення іпотечних операцій;

3) організація інноваційної діяльності у встановленому чинним законодавством України порядку, участь у розробці і реалізації інноваційних проектів;

4) розробку та участь в реалізації комерційних і некомерційних екологічних програм транспортних коридорів, автошляхів, регіонів та підприємств.

г) У сфері консалтингу:

1) консультації в сфері дорожнього управління, питань експлуатації та утримання доріг, передових технологій дорожнього проектування та будівництва, ремонту і утримання доріг, і т.д.

2) консультування з питань з питань комерційної діяльності й керування;

3) консультування з питань проектування будівель та споруд житлового, громадського, промислового, адміністративного призначення;

4) розробку і здійснення програм та планів приватизації;

5) надання сервісних, маркетингових представницьких, комерційних та інших послуг;

6) виконання науково-технічних, патентної, економічної та інформаційної діяльності;

7) організація навчання та підвищення кваліфікації українських та іноземних фахівців у відповідних навчальних закладах.

д) У сфері послуг:

1) консультування з питань інформатизації;

2) керування комп'ютерними устаткуваннями;

3) діяльність у сфері інформаційних технологій і комп'ютерних систем;

4) організація будівництва об'єктів нерухомості для продажу чи здавання в оренду;

5) купівля та продаж власного нерухомого майна;

6) здавання в оренду власного чи орендованого нерухомого майна;

7) агентства нерухомості;

8) діяльність пов'язана з реалізацією нерухомого майна, здавання в оренду нерухомого майна.

Товариство має права від власного імені укладати, правочини, угоди, договори, контракти, набувати майнові і особисті немайнові права та нести

обов'язки, бути позивачем і відповідачем в суді, господарському, адміністративному та третейському суді.

Товариство може створювати дочірні підприємства, філії, представництва, інші структурні підрозділи як на території України, так і за її межами, а також брати участь у створенні інших господарських товариств, спільних підприємств, об'єднань.

ТОВ «ВЕСТОН» має право одержувати в установах банків, від підприємств і організацій позички та позики і несе повну відповідальність за додержання кредитних договорів і розрахункової дисципліни

Підприємство самостійно або на договірних засадах встановлює вільні тарифи на продукцію виробничо-технічного призначення, сировину, сільгосппродукцію, товари народного споживання, що виробляються або закупаються ним, надані послуги виходячи з попиту і пропозиції, за винятком продукції, товарів і послуг, на які передбачено державне регулювання цін і тарифів.

Товариство має право випускати цінні папери, в порядку передбаченому чинним законодавством України.

Учасник Товариства має право:

- брати участь в управлінні справами Товариства в порядку, визначеному чинним Статутом, нормативними актами Товариства, за винятком випадків, передбачених чинним законодавством України;

- брати участь у розподілі прибутку Товариства та одержувати його частку (дивіденди), Право на отримання частки прибутку пропорційна частці кожного з учасників мають ті учасники, які набувають статусу учасника на початок строку виплат дивідендів;

- одержувати інформацію про діяльність Товариства. На вимогу учасника Товариства зобов'язане надавати йому для ознайомлення річні баланси, звіти Товариства про його діяльність, протоколи зборів;

- вимагати розгляду поставленого ним питання на зборах учасників, якщо питання було поставлено учасником не пізніше як за 25 днів до початку

Зборів учасників;

- на переважне право одержувати продукцію/послуги, вироблені Товариством;
- призначити представників до вищого органу управління (Загальних зборів учасників) Товариства та відкликати їх;
- вийти з Товариства у встановленому чинним Статутом та законодавством України порядку.

Учасники Товариства зобов'язані:

- виконувати свої зобов'язання перед Товариством, в тому числі і пов'язані з майновою участю, а також вносити вклади у розмірі, порядку та засобами, передбаченими установчими документами Товариства, рішеннями вищого органу управління та нормативними актами Товариства;
- не розголошувати комерційну таємницю та конфіденційну інформацію про діяльність Товариства;
- додержуватись установчих документів та виконувати рішення Загальних зборів учасників та інших органів управління Товариства, що прийняті в межах їх компетенції;
- нести інші обов'язки, якщо вони передбачені чинним законодавством України та установчими документами Товариства.

Товариство є власником:

- майна, що передане йому учасником;
- продукції, виробленої Товариством внаслідок господарської діяльності;
- одержаних доходів, а також іншого майна, набутого на підставах не заборонених чинним законодавством України.

Джерелами формування майна Товариства є:

- грошові та майнові вклади учасників;
- доходи від реалізації продукції, а також від інших видів господарської діяльності;
- придбання майна іншого підприємства, організації⁴

- безоплатні або благодійні внески, пожертвування організацій, підприємств і громадян;
- інші джерела, не заборонені чинним законодавством України.

Для забезпечення діяльності Товариства, за рахунок внеску учаснику Товариства, створюється Статутний капітал у розмірі 16 990 000 гривень, розподілений на частки.

Управління Товариство здійснюють:

- Вищий орган управління Товариства - Загальні збори учасників;
- Виконавчий орган Товариства – Директор.

Розрахунковий рахунок ТОВ «ВЕСТОН» поділяється на 2 рахунка:

- рахунок для лікарняних;
- поточний.

З метою оперативного та своєчасного здійснення безготівкових платежів, а також забезпечення інформованості персоналу щодо надходження оплати поставлених робіт та товарно-матеріальних цінностей підприємством використовується комп'ютерна програма «Клієнт-Банк».

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, несе директор, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавчих та установчих документів.

ТОВ «ВЕСТОН» самостійно розробляє і затверджує штатний розклад (розпис), визначає фонд оплати праці та встановлює форми, системи і розміри оплати праці власних працівників. Підприємство має право самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові відпустки, скорочений робочий день, інші пільги тощо.

Середньоспискова чисельність працівників на підприємстві становить 32 особи.

Його організаційна структура наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Організаційна структура ТОВ «ВЕСТОН»

Назва структурного підрозділу	Посада
Адміністрація	Директор
	Головний бухгалтер
	Бухгалтер
	Юрист-консультант
Проектно-конструкторський відділ	Начальник проектно-конструкторського відділу
	Менеджер проектів та програм
	Керівник проектів та програм з будівництва
	Головний архітектор проекту
	Головний фахівець-архітектор
	Провідний архітектор
	Провідний архітектор
	Архітектор
	Дизайнер графічних робіт
	Головний спеціаліст генеральних планів та автодоріг
	Головний інженер проекту
	Головний конструктор проекту
	Провідний інженер-проектувальник
	Головний фахівець із систем створення спеціального клімату
	Головний фахівець із енергосистем
	Головний фахівець із санітарного устаткування
	Інженер проектувальник
	Провідний інженер-конструктор
	Інженер з проектно-кошторисної роботи
Діловод	
Головний фахівець групи постачання та каналізації	

З метою полегшення ведення обліку на підприємстві використовують програму 1С: Підприємство 8.2.

ТОВ «ВЕСТОН» подає до контролюючих органів фінансову, податкову, статистичну та іншу звітність в електронному вигляді з допомогою системи електронного документообігу «М.Е.Дос ІS». Окрім подання встановлених форм звітності дана програма використовується і для реєстрації, відправки та витягу податкових накладних та розрахунків коригувань з податку на додану вартість.

Основні показники роботи підприємства виражені в балансі підприємства Ф-1 та звіті про фінансові результати Ф-2 (Додаток А, Б). На

основі звітних даних приводимо таблицю 2.3 та рис. 2.1.

Таблиця 2.3

Основні показники господарської діяльності ТОВ «ВЕСТОН»

Найменування показника	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+/-)	
			Абсолютне, тис.грн	Відносне, %
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) тис. грн..	21007,7	1105,2	-19902,5	94,7
Чистий прибуток (збиток) тис. грн..	-3188,5	12509,7	15698,2	99,6
Необоротні активи	1836,7	1532,8	-303,9	16,5
Оборотні активи	17460,3	13236,6	-4224	24,2
Довгострокові зобов'язання	3280,6	200,6	-3080	93,9
Власний капітал	16016,4	3506,7	-12509,7	78,1

Графічно основні показники діяльності підприємства наведені на рис. 2.1.

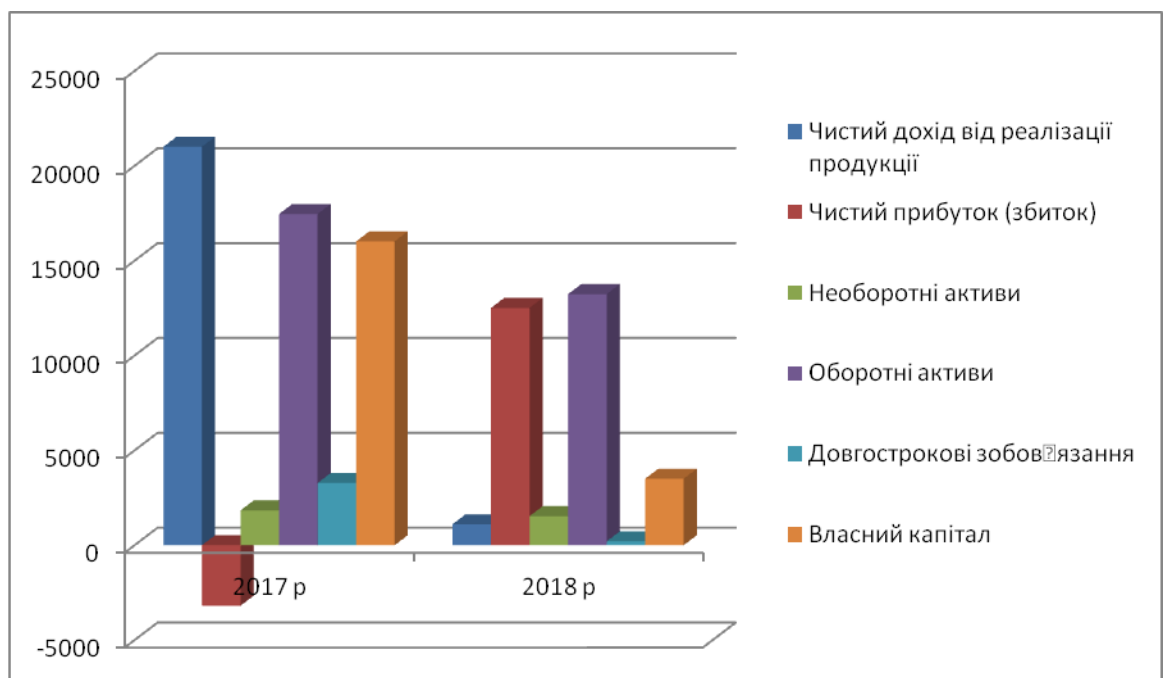


Рис. 2.1 Динаміка основних показників ТОВ «ВЕСТОН»

Виходячи із розрахунків, наведених в таблиці 2, на підприємстві, у 2018 році порівняно із 2017 роком, відбулося зменшення чистого доходу від

реалізації продукції на 95%, також на негативну оцінку заслуговують зменшення показників необоротних активів на 16,5% і оборотних активів – 24%. З наведених даних пішли на спад показники довгострокових зобов'язань – 94% та власного капіталу – 78%. Аналізуючи вихідні дані, можемо зробити висновок, що більшість показників негативні, окрім чистого прибутку. Чистий прибуток на підприємстві у 2018 р. порівняно із 2017 р. збільшився на 99,6%. І це позитивно вплинуло на діяльність підприємства. Але збиток, який був у 2017 році і становив 3188,5 негативно вплинуло на операційну діяльність підприємства.

Доцільним буде зробити висновок, що на ТОВ «ВЕСТОН» досить нестабільний рівень господарської діяльності.

2.2 Організація синтетичного й аналітичного обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві

Синтетичний облік на ТОВ «ВЕСТОН» ведеться автоматизованим способом із застосуванням спеціальної програми «1С: Підприємство 8.2».

Даною програмою передбачені журнали-ордери по синтетичним та аналітичним рахункам. Журнали містять залишки на початок звітнього періоду, обороти за дебетом в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків, обороти за кредитом в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків, а також залишки на кінець звітнього періоду. На основі журналів-ордерів щомісячно дані про доходи та витрати заносяться в головну книгу підприємства, а кожного кварталу складаються баланс, та фінансовий звіт підприємства.

Планом рахунків для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій на підприємстві передбачені рахунки класу 7 «Доходи та

результати діяльності».

Рахунок 70 «Дохід від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації, товарів, робіт, послуг а також про суми знижок, наданих покупцем, та інші вирахування з доходу.

По кредиту цього рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції, товарів, послуг без вирахування наданих знижок. А по дебету цього рахунку відображається належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ) суми, які одержуються на користь комітента, та суми, що списуються у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунку 70 «Доходи від реалізації»

За дебетом за кредитом рахунків:	За кредитом з дебетом рахунків:
«Готівка»	«Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»
«Розрахунки з покупцями та замовниками»	«Готівка»
«Страхові резерви»	«Рахунки в банках»
«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	«Інші кошти»
	«Короткострокові векселі одержані»
«Розрахунки за податками й платежами»	«Розрахунки з покупцями та замовниками»
	«Розрахунки з різними дебіторами»
«Розрахунки за страхуванням»	«Страхові резерви»
	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
«Доходи від реалізації»	«Розрахунки за виплатами працівникам»
	«Розрахунки з учасниками»
«Страхові платежі»	«Доходи майбутніх періодів»
	«Доходи від реалізації»
«Фінансові результати»	«Страхові платежі»
	«Фінансові результати»

Бухгалтерський облік доходів від реалізації товарів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій [30]. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів. Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього періоду, понесеними для отримання доходів.

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи і витрати відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, бухгалтерський облік ведуть, а звітність складають на основі облікового принципу нарахування: доходи відображають у бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності за відвантаженням продукції (товарів) виконанням робіт, наданням послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їхніх еквівалентів від покупців (замовників).

Критерії визнання доходу застосовуються окремо в кожній операції. Однак за певних обставин для відображення суті операції застосовують критерії визнання до окремих елементів однієї операції, що підлягають оцінці, якщо не впливає з суті такої господарської операції. Наприклад,

якщо вартість реалізованої операції включає суму за майбутні послуги, яку необхідно визначити, ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що суть господарської операції неможливо зрозуміти без з'ясування серії операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари та одночасно укласти окремі договори на пізніше придбання цих товарів, спростовуючи, таким чином, істотний результат операції.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів визнається у разі наявності всіх наведених умов П(С)БО 15:

- покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар(продукцію, актив);
- підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами (активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства;
- витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо підприємство отримало грошові кошти чи відбулося збільшення інших активів, але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається.

Рахунок 70 «Дохід від реалізації» призначення для узагальнення інформації про доходи від реалізації, товарів, робіт, послуга також про суми знижок, наданих покупцем, та інші вирахування з доходу.

Відображення в обліку доходів від реалізації відбувається на підставі первинних документів: рахунків-фактур, договорів купівлі-продажу, товарно-транспортних накладних, розрахунків(довідок)бухгалтерії.

По кредиту цього рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції, товарів, послуг без вирахування наданих

знижок. А по дебету цього рахунку відображається належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ) суми, які одержуються на користь комітента, та суми, що списуються у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати»

Бухгалтерський облік доходів від реалізації товарів ведеться що до кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Рахунок 70 «Дохід від реалізації має такі субрахунки :

- 701 « Дохід від реалізації готової продукції»
- 702 «Дохід від реалізації товарів»
- 703 «Дохід від реалізації робіт послуг»
- 704 «Вирахування з доходу»

На субрахунках 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

Аналітичний облік доходів від реалізації на ТОВ «ВЕСТОН» ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

ТОВ «ВЕСТОН» сплачує податок на прибуток підприємств згідно з Податковим кодексом України.

Платниками податку на прибуток є суб'єкти підприємницької діяльності, бюджетні, громадські та інші підприємства, установи та організації, які здійснюють діяльність, спрямовану на отримання прибутку як на території України, так і за її межами.

Об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суми валових витрат та суму амортизаційних відрахувань.

Нарахування суми поточного податку на прибуток за звітний період у бухгалтерському обліку відображається записом:

- Дебет 981 «Витрати на податок з прибутку від звичайної діяльності»

– Кредит 641 «Розрахунки за податками»(аналітичний рахунок «Податок на прибуток»)

Перерахування до бюджету податку на прибуток відображається записом:

– Дебет 641 «Розрахунки за податками» (аналітичний рахунок «Податок на прибуток»)

– Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [30].

До іншої операційної діяльності належить процес вибуття будь-якого активу (виробничих запасів, матеріальних цінностей, оборотних активів тощо). У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією (товарів, робіт, послуг), а саме: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів; інші доходи від операційної діяльності.

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

- 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»;
- 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

- 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;
- 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

На субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти.

На субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо).

На субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов'язаннями підприємства, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів.

На субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості» узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності.

На субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних

оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства [8].

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Узагальнення даних по рахунку 71 «Інший операційний дохід» здійснюється при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №6, а при спрощеній формі обліку – у розділі III Відомості 5-М.

Аналітичний облік доходів і витрат до окремих рахунків або субрахунків ведеться в спеціальних відомостях або книгах, прийнятих на даному підприємстві за формою бухгалтерського обліку, яка підприємством застосовується. Розглянемо, як доходи відображаються в бухгалтерському обліку та які первинні документи необхідні для їх підтвердження (див. таблицю 2.5)

Таблиця 2.5

Види доходів та їх облік

№ п/п	Вид доходу	Первинні документи	Бухгалтерський облік	
			Дт	Кт
1	2	3	4	5
Дохід (виручка) від реалізації				
1	Дохід (виручка) від реалізації готової продукції	Накладна, акт приймання-передачі	30, 31, 36, 37, 66, 67,	701
2	Дохід (виручка) від реалізації товарів		69	702
3	Дохід (виручка) від реалізації робіт (послуг)	Акт виконаних робіт		703

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
4	Відрахування з доходів	Звіт комісіонера, акти, накладні із зазначенням суми знижок і т. п.	704	36
Інші операційні доходи				
1	Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю	Бухгалтерська довідка, акт оцінювачів	100, 16, 21	710
2	Дохід від продажу іноземної валюти	Виписка банку	31	711
3	Дохід від реалізації оборотних активів	Накладна, акт приймання-передачі	36, 37	712
4	Дохід від операційної оренди активів	Акт виконаних робіт		713
5	Дохід від операційної курсової різниці	Розрахунок (перерахунок) курсових різниць, бухгалтерська довідка	31, 36, 50, 60, 63	714
6	Одержані пені, штрафи та неустойки	Прибутковий ордер, виписка банку, бухгалтерська довідка	30, 31, 37	715
7	Відшкодування раніше списаних активів	Розрахунок сум, що підлягають відшкодуванню, бухгалтерська довідка	375, 38	716
8	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Бухгалтерська довідка	63, 68	717
9	Дохід від безплатно отриманих активів	Бухгалтерська довідка, накладні, акти приймання-передачі	20, 22, 28, 48	718
10	Інші доходи від операційної діяльності	Бухгалтерська довідка, відомості інвентаризації, прибутковий касовий ордер, виписка банку	20, 30, 31 і ін.	719
Доходи від участі в капіталі				
1	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Бухгалтерська довідка, розрахунок частки інвестицій	14	721
2	Дохід від спільної діяльності			722
3	Дохід від інвестицій у дочірні підприємства			723
* Перелік бухгалтерських проведень, поданий у цій таблиці, не є вичерпним. Тут наведено приклади проведень за найпоширенішими господарськими операціями.				

Не визнаються доходами суми, що отримані від інших осіб і не зумовлюють збільшення власного капіталу. Такі суми включаються не лише до суми чистого доходу підприємства, а й до загальної суми валового доходу і відображаються у бухгалтерському обліку на кредиті рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», і вилучаються з неї записом по дебету рахунків цього класу. Таким чином на фінансові результати списуються

лише суми чистого доходу від здійснення відповідних операцій і подій [31].

Доходи від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН» відображаються на 70 рахунку «Доходи від реалізації» та 71 рахунку «Інший операційний дохід».

Таблиця 2.6

Бухгалтерські проведення із обліку доходів операційної діяльності на
ТОВ «ВЕСТОН»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	Підписано акт про надання послуг	361	703	2200
2	Відображено зобов'язання з ПДВ	703	641	200
3	Отримано кошти за надані послуги	311	361	2200
1	Отримано попередню оплату	311	681	2200
2	Відображено зобов'язання з ПДВ	643	641	200
3	Підписано акт про надання послуг	361	703	2200
4	Списано суму податкових зобов'язань	703	643	2200
5	Проведено зарахування заборгованостей	681	361	2200

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому й непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їхнє зберігання протягом встановленого строку.

Узагальнення інформації про доходи та витрати операційної діяльності ТОВ «ВЕСТОН» відображається у Звіті про фінансові результати (Форма № 2-м).

2.3 Напрямки покращення обліку доходів від операційної діяльності на підприємстві

Варто відзначити, що на сьогодні в Україні існує достатньо значна нормативно-правова база з питань обліку доходів від операційної діяльності. Однак, в той же час, значна кількість нормативних документів дає

підприємствам можливості вибору того чи іншого облікового методу, які в кінцевому підсумку, впливатимуть на фінансові результати даного підприємства. Саме тому, облікова політика підприємства на сьогодні виступає фактором управління доходами від операційної діяльності і одним із основних напрямів удосконалення обліку доходів та відображення інформації про них у фінансовій звітності.

Наказ про облікову політику має містити детальні питання процесу ведення обліку доходів і фінансових результатів діяльності окремо щодо різних видів діяльності підприємства. В наказі в обов'язковому порядку мають бути розкриті питання щодо організації обліку доходів і фінансових результатів діяльності, які відносяться до методології обліку.

Необхідно відмітити, що одними з найсуттєвіших елементів облікової політики підприємства, які впливають на визначення фінансових результатів є моменти визнання доходів і витрат, і, зокрема, доходів від операційної діяльності. Так, доходи підприємства повинні визнаватися лише в тих випадках, коли на це є обґрунтована впевненість. При цьому в світовій практиці найпоширенішими є два методи визнання доходів: касовий та метод нарахування.

В контексті всього зазначеного видається доцільним вміщувати у Наказі про облікову політику підприємства ТОВ «ВЕСТОН» інформацію щодо:

- розмежування доходів за кожною класифікаційною групою: дохід (виручка) від реалізації продукції; інші операційні доходи;
- умов визнання та критеріїв оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу: метод оцінки ступеня завершеності операцій; метод рівномірного нарахування;
- переліку та складу інших операційних доходів;
- визначення критеріїв суттєвості відносно облікового відображення сум доходу;
- порядку відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку;

– порядку документального оформлення та відображення сум доходів в реєстрах обліку.

Удосконалена форма наказу про облікову політику в частині доходів операційної діяльності підприємства забезпечить достовірність даних обліку та можливість надання об'єктивних висновків при проведенні аналізу діяльності даних суб'єктів господарювання.

Головна внутрішня мета діяльності будь-якого підприємства полягає в максимізації прибутку, головного чинника його економічної стійкості. Для досягнення високого рівня конкурентоспроможності продукції, особливо в умовах недосконалого конкурентного середовища, підприємства повинні активізувати інноваційну діяльність.

Дослідивши діяльність підприємства Т. Акімова у своїй статті виділила низку основних напрямків, що забезпечують максимальний дохід.

Першим таким можливим напрямком є розширення номенклатури реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Воно можливе тільки за рахунок випуску нової продукції (яка раніше не вироблялася на певному підприємстві) чи за рахунок удосконалення продукції, що вже випускається.

Наступним є максимізація ціни, за якою реалізується продукція або надається послуга. Але можливість збільшення ціни реалізації залежить від попиту і пропозиції на продукцію підприємства на ринку. Найважливішим є питання, яке полягає в з'ясуванні чи підприємство займає монопольне місце на ринку чи діє в умовах конкурентної боротьби. Можна сказати, що інноваційна діяльність є одним із засобів, за допомогою якого вони можуть забезпечити монопольне становище на ринку, або попит на продукцію і не обґрунтовано завищувати ціну її реалізації.

По-третє, мінімізація витрат на виготовлення і реалізацію одиниці продукції (послуги). Зниження цих витрат можливе лише двома шляхами: або за рахунок мобілізації резервів технології, що вже використовується, або за рахунок освоєння нового технологічного ланцюга. При цьому мається на увазі, що освоєння нової техніки, технології, як і нових методів організації та

управління виробництвом і збутом продукції, визначається ефективністю інноваційної діяльності.

По-четверте, максимізація обсягів реалізації продукції або послуги. Слід зазначити, що збільшення обсягів реалізації продукції найменшою мірою залежить від зусиль підприємства, хоча і є певні важелі впливу на споживчий попит. Виділимо два основних напрямки: збільшення обсягів реалізації старої (яка вже випускалася на підприємстві) продукції і нової продукції. У свою чергу, збільшення обсягів реалізації старої продукції можливе за рахунок проведення комплексу маркетингових заходів спрямованих на стимулювання збуту (реклама, розпродаж), вихід на нові ринки зі старою продукцією, а також за рахунок підвищення споживчої привабливості. Остання містить такі елементи, як ціна продукції, якість і додаткові функції продукції [9].

Також існує проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення, яка стосується більшості підприємств. Ця проблема полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами та який рівень організації й ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньо-фірмового контролю, формування звітної інформації на даному підприємстві. Ще однією проблемою обліку доходів підприємства є відсутність єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за доходами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу.

Якщо вдасться створити в Україні єдину інформаційну загальнодержавну (міжгалузеву) базу норм і нормативів, то на її основі можна буде розвивати галузеві й відомчі норми та нормативи [4].

Отже, незважаючи на значну увагу, яка приділяється з боку держави та науковців питанням, пов'язаним з обліком доходів підприємства, можна стверджувати, що чинна в Україні система обліку доходів є недосконалою і

потребує реформування. Пріоритетними напрямками для цього є: внесення змін і поправок до нормативно-правової бази; ефективне впровадження в облік новітніх технологій електронної обробки даних; міжнародне співробітництво в галузі бухгалтерського обліку.

3 АНАЛІЗ СТАНУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ «ВЕСТОН»

3.1 Методичні основи аналізу доходів від операційної діяльності

Аналіз доходів підприємства має велике значення в системі загальної оцінки роботи суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що доходи мають безпосередній вплив на загальний фінансовий результат діяльності підприємства, який може мати як позитивний, так і негативний характер.

Значення аналізу доходів підприємства полягає в обґрунтуванні шляхів збільшення доходів та скорочення витрат підприємства.

Задачами аналізу доходів і витрат підприємства є:

- оцінка виконання плану, динаміки та структури доходів та витрат підприємства;
- оцінка впливу факторів на доходи підприємства;
- оцінка впливу факторів на витрати підприємства;
- визначення впливу факторів на прибуток підприємства від фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності;
- пошук резервів збільшення доходів та зменшення витрат підприємства;
- обґрунтування та розробка заходів щодо використання виявлених резервів [32].

З метою визначення змісту поняття інформаційного забезпечення економічного аналізу, слід враховувати місце економічного аналізу в процесі управління підприємством. Весь процес управління діяльністю підприємства поділяється на три етапи. Перший етап – це збір та обробка інформації, другий – безпосередній аналіз, третій і завершальний етап – прийняття управлінських рішень.

Важливе місце в інформаційній базі економічного аналізу займає бухгалтерський облік та фінансова звітність. Економічний аналіз на основі даних первинних документів та форм звітності забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень.

Формування системи аналітичної інформації про розподіл та використання доходів полягає у зборі та обробці інформації, що поділяється на внутрішню і зовнішню. Зовнішня інформація використовується для оцінки та контролю дотримання чинного законодавства, стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативних документів. Зовнішня інформація повинна бути зібрана у вигляді баз даних, які періодично оновлюються і переглядаються [33].

Складові моделі проведення аналізу доходів підприємства доречно представити наступною схемою (рис. 3.1)[34]:

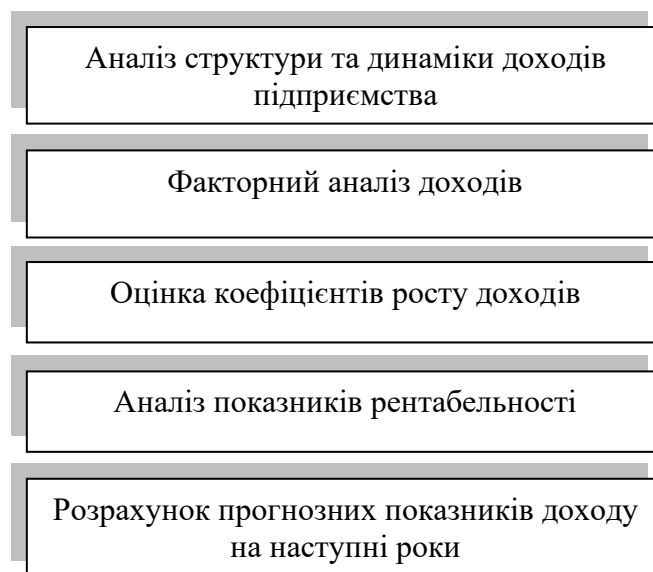


Рис. 3.1 Складові моделі проведення аналізу доходів підприємства

Система економічних показників аналізу доходів підприємства включає абсолютні вартісні показники: доходи підприємства; собівартість реалізації; рентабельність продажів; активи, капітал і зобов'язання, а також відносні: динаміки доходів та показники інтенсивності процесів (коефіцієнти доходності, рентабельності).

Основна вимога до інформації – це те, щоб вона була корисна для користувачів. Також ведення бухгалтерського обліку та економічного аналізу повинно відповідати наступним принципам (рис. 3.2) [35]:

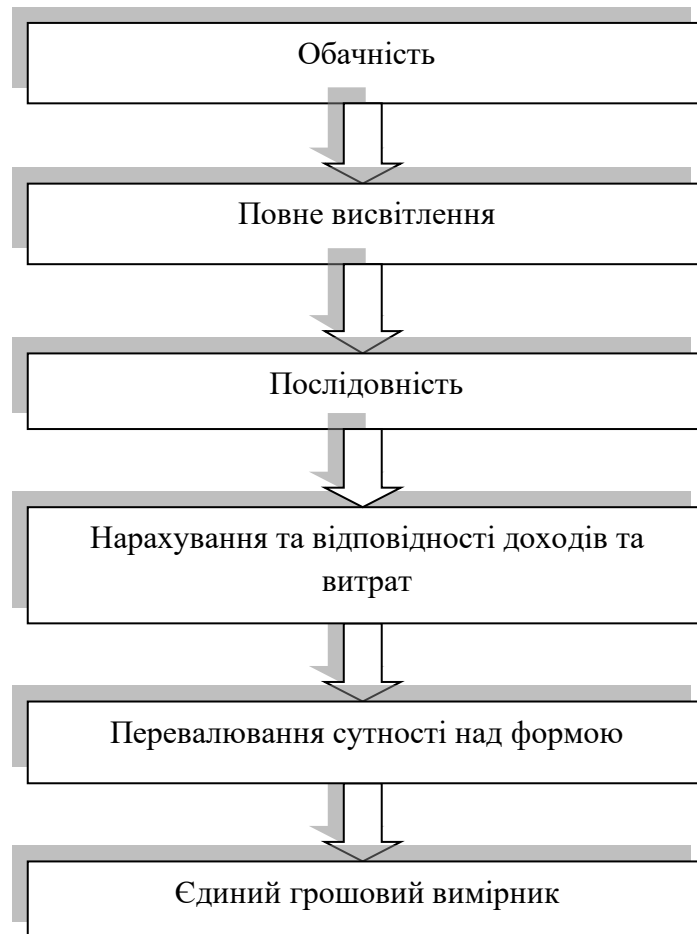


Рис. 3.2 Принципи обліку доходів підприємства

Провівши аналіз навчальних посібників та наукових праць провідних вітчизняних авторів, можна стверджувати, що єдиної методики проведення та аналізу фінансових результатів від операційної діяльності не існує. Кожен із авторів пропонує свою методику аналізу, хоча між ними є досить багато спільного.

В процесі аналізу прибутку від операційної діяльності Г.В. Савицька вважає, що необхідно дати оцінку складу та динаміки операційного прибутку; провести аналіз фінансових результатів від реалізації товарів, робіт та послуг; визначити вплив на формування операційного прибутку

асортиментної політики підприємства; провести аналіз середньореалізаційних цін та показників рентабельності операційної діяльності. При цьому автор зазначає, що основну частину прибутку підприємства одержують від реалізації продукції і послуг. У процесі аналізу, на думку автора, необхідно вивчати динаміку, виконання плану прибутку від реалізації продукції та фактори зміни його суми.

Прибуток від реалізації продукції в цілому по підприємству залежить від чотирьох факторів першого рівня співвідпорядкованості: обсягу реалізації продукції; структури; собівартості і рівня середньореалізаційних цін. Значну увагу автор приділяє факторному аналізу показників рентабельності, які об'єднує в три групи:

- показники, що базуються на витратному підході (рентабельність продукції, рентабельність операційної діяльності);
- показники, що характеризують прибутковість продажів (валова рентабельність продажів і чиста рентабельність продажів);
- показники, в основі яких лежить ресурсний підхід (рентабельність операційного капіталу, рентабельність основного капіталу).

Аналіз операційного прибутку доцільно завершувати підрахунком резервів, які необхідно визначати за кожним видом товарної продукції. Основними їхніми джерелами є збільшення обсягу реалізації продукції, зниження її собівартості, підвищення якості товарної продукції, реалізація її на вигідніших ринках збуту [32, с.376].

Б.М. Литвин та М.В. Стельмах розглядають прибуток від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також отриманий в результаті надзвичайних подій. Величина прибутку, рівень рентабельності залежить від виробничої, постачальницької, маркетингової, збутової, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. У процесі аналізу, на думку наведених вчених, важливо дати оцінку динаміки операційного прибутку, визначити фактори впливу на його величину та визначити резерви зростання рентабельності операційної діяльності підприємства. Аналізуючи прибуток

від операційної діяльності, як основну складову загального прибутку підприємства у зіставленні з попередніми періодами, пропонують застосовувати прийоми вертикального, горизонтального та трендового аналізу.

Горизонтальний аналіз фінансових результатів за звітний період необхідно використовувати для дослідження змін кожного показника у часі з розрахунками абсолютних і відносних відхилень (темтів).

Вертикальний аналіз полягає у визначенні у відсотках структури прибутку від операційної діяльності, операційних витрат, операційних доходів. За допомогою вертикального аналізу можна порівнювати відносні показники підприємств, що відрізняються за абсолютними показниками господарської діяльності.

Трендовий аналіз дозволяє простежити у загальному вигляді динаміку зміни показників фінансових результатів за кілька звітних періодів. Наведені вчені-економісти до факторів, що впливають на прибуток від операційної діяльності відносять такі:

- ціни на реалізовану продукцію;
- обсягів реалізації продукції;
- структури реалізованої продукції;
- собівартості одиниці продукції;
- собівартості продукції за рахунок структурних зрушень у складі продукції.

Суть методики визначення впливу факторів на прибуток від операційної діяльності полягає в послідовному аналізі кожного з них, тобто припускається, що інші фактори в даний момент на прибуток не впливають.

Оцінюючи фінансові результати діяльності підприємства, доцільно дослідити співвідношення між витратами, обсягом виробництва і прибутком. Це дозволяє визначити той необхідний рівень використання виробничого потенціалу, при якому забезпечується прибутковість діяльності підприємства. До важливих елементів методики названого аналізу

відносяться: визначення точки беззбитковості, у тому числі графічним способом, визначення обсягу реалізації, необхідного для одержання планової суми прибутку, дослідження факторів впливу на точку беззбитковості.

Під точкою беззбитковості розуміють той обсяг виробництва продукції, реалізація якого забезпечує підприємству повне відшкодування всіх витрат.

Автори наводять три методи розрахунку точки беззбитковості:

- метод рівняння;
- метод маржинального доходу;
- графічний спосіб.

Б.М. Литвин та М.В. Стельмах подають методики розрахунку показників рентабельності на основі валового прибутку та прибутку від операційної діяльності [36, с.48].

Є.В. Мних відзначає, що функціонування будь-якого суб'єкта господарювання, незалежно від видів його діяльності і форм власності, в умовах становлення ринкових відносин визначається його здатністю створювати необхідну і достатню величину доходу або прибутку. Тому аналіз прибутку займає провідне місце у системі комплексного економічного аналізу, оскільки за ним оцінюється ступінь досягнення кінцевої мети діяльності. Автор в методиці аналізу операційного прибутку виокремлює: аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів операційної діяльності; аналіз та оцінку динаміки показників операційного прибутку і рентабельності; аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності; визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення з операційного прибутку і рентабельності; виявлення резервів підвищення прибутку від операційної діяльності та обґрунтування заходів щодо його мобілізації.

У процесі аналізу фінансових результатів операційної діяльності, автор пропонує проводити дослідження у двох аспектах. У першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничої діяльності. Тут пріоритетною є оцінка

ступеня використання сприятливих можливостей та втраченої вигоди.

Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному і тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансових результатів. Є.В. Мних звертає увагу на те, що важливим моментом аналізу є досягнення зіставності показників у динамічному ряді з урахуванням інфляційних процесів, зміни облікової політики, зміни обсягу та структури акціонерної діяльності. Коректнішим є зіставлення можливостей і наслідків впливу на операційний прибуток, насамперед виробничих, управлінських і збутових можливостей [37].

Аналізуючи показники прибутку, автором виокремлюються такі етапи досліджень. На першому етапі дається оцінка динаміки та виконання плану з операційного прибутку, виокремлюється прибутковість окремих структурних підрозділів (центрів прибутковості). На другому етапі проводять порівняльний аналіз прибутку цього суб'єкта господарювання з середньогалузевими та показниками прибутковості конкурентів. На третьому етапі здійснюють факторний аналіз операційного прибутку, дають оцінку внутрішніх і зовнішніх резервів. У процесі аналізу абсолютних показників фінансових результатів від операційної діяльності автор виокремлює горизонтальний і вертикальний аналіз.

О.О. Шеремет зазначає, що на першому етапі аналізу фінансових результатів від операційної діяльності необхідно оцінити динаміку прибутку, виявити і кількісно оцінити вплив різних чинників на його розмір, а також оцінити резерви збільшення прибутку. Автор розрізняє такі напрями аналізу як зміни показників за розглядуваний період (горизонтальний аналіз) та структура показників та їх зміна (вертикальний аналіз). При проведенні факторного аналізу операційного прибутку, автором пропонується методика розрахунку таких факторів впливу на зміну операційного прибутку: зміна цін на реалізовану продукцію, зміна обсягів реалізованої продукції, зміна у структурі реалізованої продукції та зміна собівартості одиниці продукції.

Розрахунок основних показників рентабельності операційної діяльності ґрунтується на використанні вихідних даних із фінансової звітності: Балансу та Звіту про фінансові результати. Розкрито методику визначення рентабельності реалізованої продукції за прибутком від реалізації, рентабельності реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності, рентабельності реалізованої продукції за чистим прибутком [38]

Особливу увагу автор приділяє питанню аналізу маржинального доходу, що властивий системі «директ-костинг», яка дає змогу послідовно визначити оптимальний асортимент продукції, оптимальний рівень цін на продукцію, критичні обсяги реалізації, критичний рівень постійних витрат, критичний рівень змінних витрат на одиницю продукції, оптимізувати прибуток.

Виходячи із методики, яку пропонує В.О. Мец аналіз прибутку від операційної діяльності включає: аналіз валового прибутку, аналіз прибутку від виробництва, аналіз прибутку від реалізації продукції, аналіз позареалізаційних операцій, аналіз рівня беззбитковості, аналіз резервів зростання прибутку, аналіз показників рентабельності.

Формування прибутку від виробництва продукції проходить у дві стадії:

- створення додаткового продукту в процесі виробництва;
- перетворення додаткового продукту в грошову форму під час реалізації продукції.

Реальний прибуток підприємство одержує після реалізації продукції, однак нова вартість утворюється тільки в процесі виробництва, тому аналізуючи прибуток, який підприємство одержує в процесі виробництва, можна зробити висновки щодо ефективності цього виробництва: саме тут знаходяться резерви зростання прибутку. З огляду на це поряд з аналізом прибутку від реалізації продукції на підприємстві в першу чергу треба аналізувати прибуток від виробництва продукції. Під час аналізу цього питання необхідно розрахувати вплив факторів на

понадплановий прибуток, визначити резерви збільшення цього прибутку на підприємстві. На відхилення планового операційного прибутку діють такі фактори: зміна обсягу продукції, зміна цін, зміна структури, зміна собівартості.

В.О. Мец описує внутрішній та зовнішній аналіз прибутку від реалізації продукції. Методика аналізу в усіх випадках однакова: порівнюються фактичні дані з даними попереднього звітного періоду або плану, розраховується загальна сума зміни прибутку від реалізації, після чого розраховуються фактори, які змінили фактичний прибуток від реалізації від базового [39, с.53].

Залежно від мети аналізу вплив факторів можна визначити більш детально (в разі коли проводиться внутрішній аналіз цього показника для прийняття управлінських рішень, спрямованих на збільшення балансового прибутку). При зовнішньому аналізі, коли обсяг наданої інформації значно менший, ніж при внутрішньому, можуть бути встановлені лише основні шляхи зміни прибутку від реалізації продукції. Також автором пропонується методика аналізу позареалізаційних операцій, яка полягає у порівнянні показників за ряд звітних періодів та визначенні абсолютних та відносних відхилень.

Ф.Ф. Бутинець розглядає прибуток, як позитивну форму фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її ефективності. Визначення фінансового результату як процесу розрахунку прибутку поділяє на такі етапи: визначення чистого доходу від реалізації продукції, визначення валового прибутку, визначення прибутку від операційної діяльності, визначення прибутку від звичайної діяльності, визначення чистого прибутку звітного періоду.

Методика аналізу прибутку від операційної діяльності, запропонована автором, включає такі етапи:

– аналіз обсягів, динаміки та структури доходів, витрат і фінансових результатів від операційної діяльності. У процесі аналізу здійснюється оцінка

рівня і динаміки прибутку від операційної діяльності; досліджується структура прибутку (вертикальний аналіз); зміна темпів зростання прибутку в розрізі окремих складових частин (горизонтальний аналіз);

– розрахунок впливу факторів на прибуток від операційної діяльності.

При цьому необхідно встановити чи правильно доходи і витрати віднесені до операційної діяльності, чи не було порушень діючих положень при віднесенні певних сум на збитки. Автор зазначає, що в процесі факторного аналізу фінансових результатів від операційної діяльності необхідно звернути увагу на прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Отримані результати аналітичних розрахунків складають необхідну інформаційну базу для розробки асортиментної політики та пошуку резервів зниження собівартості продукції;

– аналіз показників рентабельності. Автор виділяє такі групи показників рентабельності за якими проводиться аналіз ефективності діяльності підприємства: витратні, ресурсні, доходні та розкриває методику їх розрахунку.;

– аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток». Результати даного виду аналізу є підставою для обґрунтування вибору управлінських рішень щодо технології виробництва для мінімізації витрат і максимізації прибутку. В процесі проведення аналізу «витрати-обсяг-прибуток» з'являється можливість моделювати співвідношення цих показників з вибором найбільш оптимальної моделі.

Автором наводиться методика визначення обсягу реалізації, який забезпечить відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку та розрахунок впливу змін величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства загалом та на операційний прибуток в тому числі.

– аналіз резервів збільшення прибутку та підвищення рентабельності. Пропонуються можливі варіанти пошуку резервів збільшення операційного прибутку [40, с.374-376].

3.2 Аналіз динаміки і структури доходів від операційної діяльності підприємства

Інформацію про доходи підприємства, як і основні дані для їх розрахунку, містить Звіт про фінансові результати. Аналіз фінансових результатів від операційної діяльності розпочинається із дослідження їх структури та динаміки. В процесі аналізу вивчають зміну кожного з показників фінансових результатів операційної діяльності за звітний період порівняно із попереднім періодом. Для оцінки структури та динаміки фінансових результатів операційної діяльності підприємства складаємо за даними Звіту про фінансові результати аналітичну таблицю, що містить інформацію про доходи, витрати, прибуток від операційної діяльності підприємства за звітний та попередній періоди, їх абсолютну і відносну зміну.

Доходність підприємства характеризується абсолютними й відносними показниками. Абсолютний показник доходності - це сума прибутку або доходів. Аналіз структури доходів дає змогу визначити яку частку в загальному доході становлять його окремі елементи.

Для проведення аналізу використовуються такі джерела інформації: планова собівартість продукції; аналітичні розрахунки, норми й нормативи споживання ресурсів; звітна інформація, зокрема «Звіт про фінансові результати» ф. 2, «Звіт з праці» ф. 1-ПВ і ф. 3-ПВ, дані оперативного обліку (первинні документи, зведення, реєстри відпуску матеріалів на виробництво, таблиці про нарахування заробітної плати, норми витрат матеріалів, відхилення від норм; матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, технологічної документації, паспортні дані).

За даними фінансової звітності ТОВ «ВЕСТОН» проаналізуємо динаміку доходів від операційної діяльності в табл. 3.1. і на рис. 3.3

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки доходів від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН»

Період, рік	Дохід від операційної діяльності	Абсолютний приріст, грн		Темп зростання, %		Темп приросту, %	
		базисний	ланцюг.	базисний	ланцюг.	базисний	ланцюг.
2016	1398,6	-	-	-	-	-	-
2017	21007,7	19609,1	19609,1	1502,1	1502,1	1402	1402
2018	1105,2	-293,4	-19902,5	79,1	5,3	-21,1	-94,7

Аналізуючи дані таблиці 3.1 на ТОВ «ВЕСТОН» у 2018 дохід від операційної діяльності у порівнянні із 2016 роком знизився на майже 95%, а у порівнянні із 2017 – знизився на 21%. Також, можемо стверджувати, що у 2017 році високі показники доходу, а у 2018 – найнижчі показники, порівняно із 2016 і 2017 рр. Дані розрахунки свідчать про негативну динаміку зміни доходів від операційної діяльності.

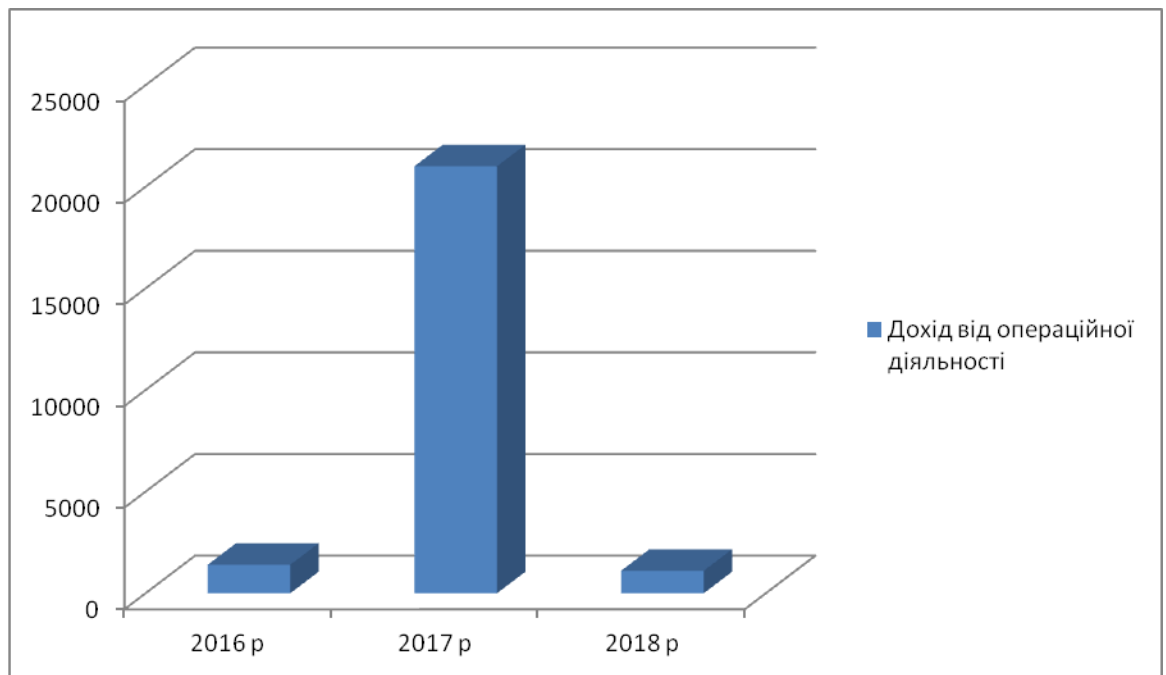


Рис. 3.3 Динаміка доходів від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН»

Доцільним буде проаналізувати більш детально дохід від реалізації послуг на ТОВ «ВЕСТОН», а саме дохід від розробки проектів і

конструювання в будівельному напрямку в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Динаміка реалізації послуг ТОВ «ВЕСТОН»

Місяць	Обсяг реалізації послуг, тис. грн..		Темпи зростання 2017р., %		Темпи зростання 2018р., %	
	2017 р.	2018 р.	базисні	ланцюгові	базисні	ланцюгові
Січень	45 716	661 952	-	-	-	-
Лютий	116 702	776 708	255,3	255,3	117,3	117,3
Березень	276 860	800 276	605,6	236,9	120,8	103,1
Квітень	358 621	828 077	784,5	129,5	125,1	103,5
Травень	462 310	844 726	1011,3	128,9	127,6	102,1
Червень	535 307	980 045	1170,9	115,8	148,1	116,1
Липень	570 004	821 008	1246,8	106,5	124,1	83,8
Серпень	573 467	760 131	1254,4	100,6	114,8	92,6
Вересень	675 837	847 814	1478,3	117,8	128,1	111,5
Всього	3 614 824	7 320 737	6636,2	1191,3	1005,9	830

Провівши аналіз, можемо зробити висновок, що у 2017 і у 2018 попит на послуги ТОВ «ВЕСТОН» зростають кожного місяця і це позитивна динаміка реалізації послуг. Важливо зазначити, що у 2018 р. за шість місяців порівняно із 2017 обсяг реалізації послуг збільшився на 3 705 913 грн., більше ніж вдвічі. Наведену динаміку реалізації послуг можна охарактеризувати позитивно.

Після оцінки динаміки доходів від операційної діяльності необхідно провести аналіз його структури. Аналіз структури та динаміки доходів і витрат від операційної діяльності свідчить про доцільність здійснених витрат у порівнянні з отриманими доходами. Для оцінки структури доходів також використаємо дані Звіту про фінансові результати і складемо наступну аналітичну таблицю 3.3. і рис. 3.4.

Аналіз структури доходів на ТОВ «ВЕСТОН» за 2018 р. свідчать про їх негативну динаміку у порівнянні із попереднім роком. Також відбулися незначні структурні зрушення, зокрема на 0,7 пунктів структури зменшилася питома вага чистого доходу від реалізації продукції у загальній сумі доходів

від операційної діяльності, та на 0,7 пунктів структури збільшилась питома вага інших доходів.

Таблиця 3.3

Аналіз структури доходів на ТОВ «ВЕСТОН»

№	Показники	2017 р		2018 р.		Відхилення	
		Сума, грн..	Пит. вага,%	Сума, грн..	Пит. вага, %	Абс., грн..	Відн., %
1	Чистий дохід від реалізацій продукції (послуг)	21007,7	99,9	1105,2	99,2	-19902,5	-94,7
2	Інші доходи	2	0,1	8,5	0,8	6,5	4,3
3	Разом доходи	21009,7	100	1113,7	100	-20896	-99,4

Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів від операційної діяльності займає дохід від реалізації продукції (99,9% і 99,2% відповідно за 2017 та 2018 роки).

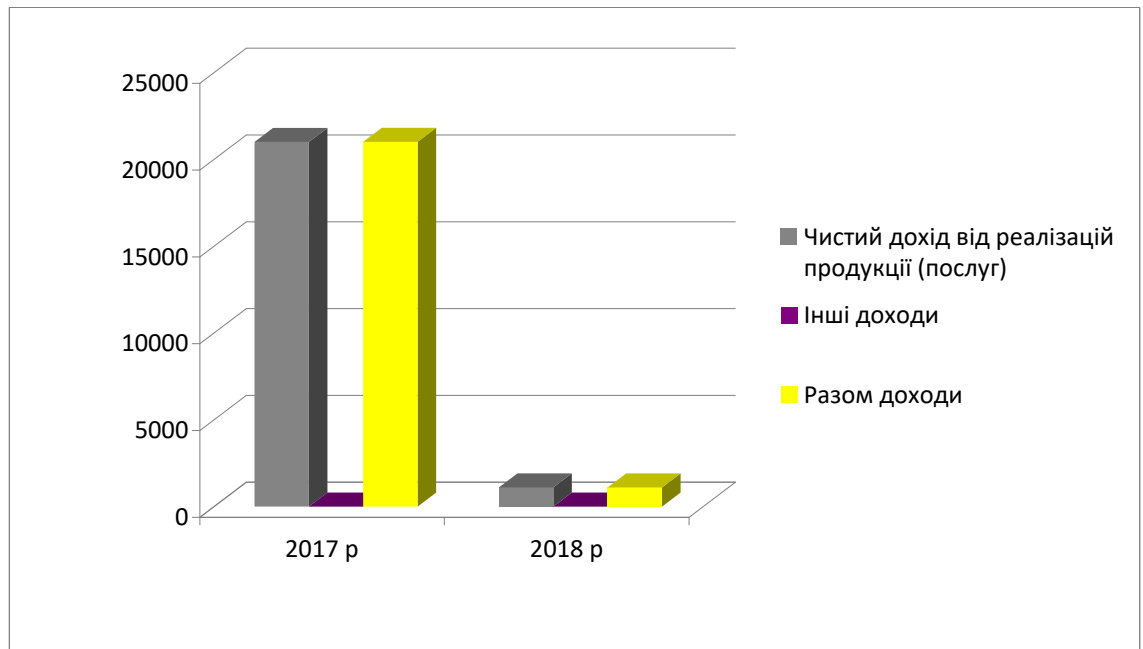


Рис. 3.4 Динаміка доходів ТОВ «ВЕСТОН»

Для оцінки структури витрат також використовуємо дані Звіту про фінансові результати і складемо наступну аналітичну таблицю 3.4. і рис 3.5.

Таблиця 3.4

Аналіз структури витрат на ТОВ «ВЕСТОН»

№	Показники	2017 р		2018 р		Відхилення		Пунктів структу р
		Сума, грн..	Пит. вага, %	Сума, грн..	Пит. вага, %	Абс., грн..	Відн., %	
1	Інші операційні витрати	24172,7	99,8	13623,2	99,9	-10549,5	56,4	0,1
2	Інші витрати	25,5	0,2	0,2	0,1	-25,3	0,8	-0,1
3	Разом витрати	24198,2	100	13623,4	100	-10523,7	57,2	0

Провівши аналіз, виходячи із розрахунків, наведених в таблиці 3.4 на підприємстві знизилась витрати на 10523,7 грн. або на 57,2 %. У 2018 році інші операційні витрати становили 13623, 2 і знизилась порівняно із 2017 роком на 56,4 %, а інші витрати становили 0,2 грн. і знизилась порівняно із 2017 роком на 0,8 %. Наведену структуру витрат можна охарактеризувати як позитивну для підприємства, оскільки ми можемо спостерігати спад витрат на підприємстві у 2018 р. порівняно із 2017р.

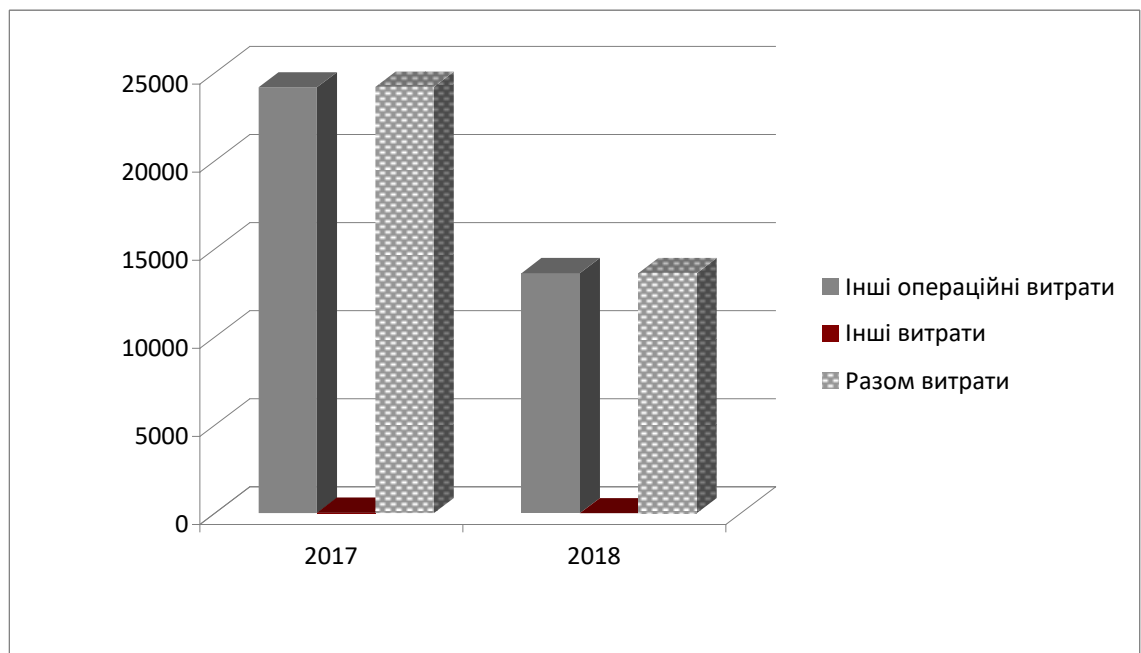


Рис. 3.5 Динаміка витрат ТОВ «ВЕСТОН»

Проведемо аналіз структури і динаміки фінансових результатів. Використаємо дані Звіту про фінансові результати і складемо наступну аналітичну таблицю 3.5. і рис. 3.6.

Таблиця 3.5

Аналіз структури фінансових результатів на ТОВ «ВЕСТОН»

№	Показники	2017 р.	2018	Відхилення	
		Сума, грн..	Сума, грн	Абс., грн..	Відн.,%
1	Чистий дохід від реалізації продукції	21007,7	1105,2	-19902,5	-94,7
2	Інші доходи	2	8,5	6,5	4,3
3	Інші операційні витрати	24172,7	13623,2	-10549,5	-43,6
4	Інші витрати	25,5	0,2	-25	-99,8
5	Чистий прибуток (збиток)	-3188,5	12509,7	15697,5	99,6
6	Разом	42019,4	27246,8	-14772,6	-35,5

З наведених даних, можемо зробити висновок, що чистий дохід від реалізації продукції у 2018 р. порівняно із 2017 р. зменшився на 95%, це характеризується негативною динамікою, що свідчить про зниження реалізації продукції.

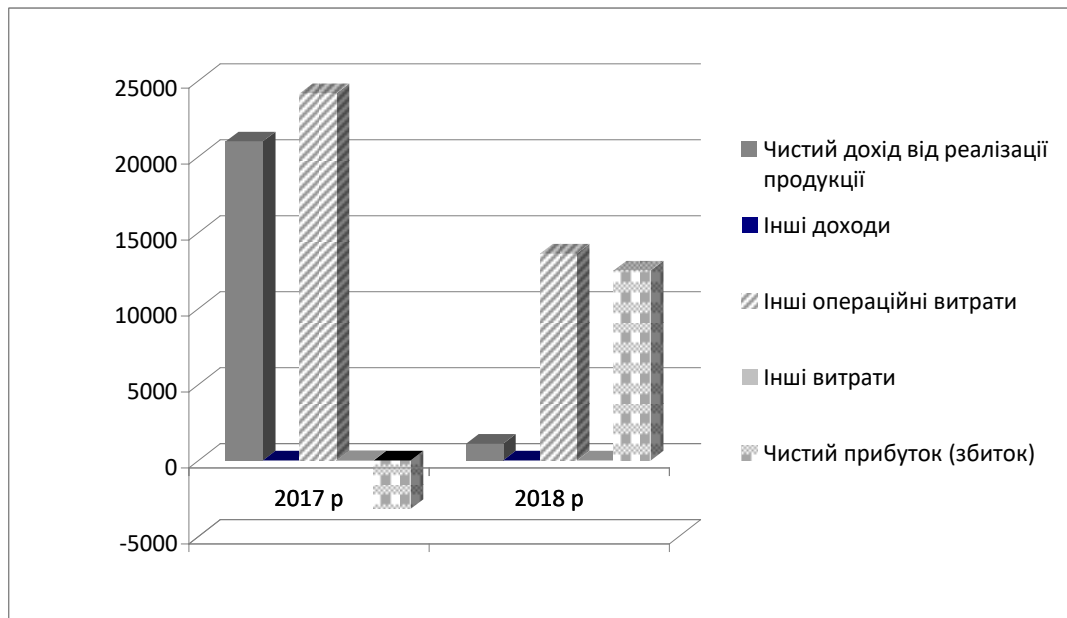


Рис. 3.6 Динаміка фінансових результатів ТОВ «ВЕСТОН»

Також, виходячи із розрахунків, наведених в таблиці 3.5 на

підприємстві інші операційні витрати у 2018 році порівняно із 2017 р. зменшились на 44%.

Аналізуючи чистий прибуток (збиток) маємо позитивну динаміку у 2018 році, прибуток збільшився на 99,6%.

Також доцільним буде зробити висновок, що збиток, який був у 2017 році негативно вплинув на господарську діяльність ТОВ «ВЕСТОН».

3.3 Шляхи підвищення ефективності аналізу доходів на підприємстві

Ефективно організоване управління господарською діяльністю підприємств відбувається завдяки сукупності взаємопов'язаних послідовно здійснюваних функцій. Необхідною складовою процесу управління підприємством у сучасних умовах виступає організація аналітичної роботи. Виявлення можливостей і перспективи розвитку підприємства є головним напрямком його практичної реалізації [41, с.126].

Основним завданням економічного аналізу на підприємстві є оцінка результатів господарської діяльності, виявлення резервів виробництва і факторів, які мають позитивний чи негативний вплив на кінцеві показники роботи підприємства. Розгалужена система аналітичної роботи в народному господарстві, промисловості та окремих підприємствах потребує відповідної організації, тобто упорядкування, налагодження координації та погодження її здійснення з метою попередження дублювання, внесення єдності в роботу окремих посадових осіб чи аналітичних органів [42, с.98].

Рациональна організація забезпечує реальність і дієвість економічного аналізу, зводиться до мінімуму втрата чи спотворення вхідної інформації. Забезпечується вихід аналітичної інформації за різною ієрархією управління чи за різним ступенем досягнення проміжних і кінцевих аналітичних результатів.

Головними завданнями організації економічного аналізу є: забезпечення ефективності аналізу, його розвиток та вдосконалення; раціональна організація праці; автоматизація аналітичних робіт; підвищення якості використання аналітичної інформації; раціоналізація аналітичних процесів тощо. Важливим принципом аналізу є комплексний підхід для пов'язання мети з ресурсами та можливостями підприємства, виробітку шляхів досягнення мети, що є реальною тільки в результаті розробки програм аналізу на підприємстві. Методи розробки таких програм вимагають орієнтування на максимальне використання потенційних можливостей підприємства та резервів виробництва. Організація аналітичної роботи на підприємствах включає розробку загальних планів та планів (програм) конкретних аналітичних робіт: порядок проведення аналізу; матеріальне, методичне й наукове забезпечення; загальне керівництво, способи виконання аналітичних робіт, контроль за впровадженням у виробництво виявлених резервів [42].

На ТОВ «ВЕСТОН» немає аналітичного відділу, який б займався веденням економічного аналізу в цілому по підприємству та зокрема досліджував б прибутковість операційної діяльності. Оскільки важливе значення для успішного аналізу мають організаційні форми його проведення, то рекомендується ввести на заводі посаду фінансового аналітика. Одним з основних напрямків його роботи повинен бути аналіз фінансової звітності, що дасть змогу оцінити результати діяльності, прогнозувати напрямки підвищення ефективності господарювання та запропонувати ефективні управлінські рішення, а також дослідження доходів від операційної діяльності в цілому та в розрізі структурних підрозділів з метою надання рекомендацій щодо покращення ефективності діяльності підприємства.

Цілеспрямованість аналітичного дослідження, вагомість його висновків та обґрунтованість пропозицій значною мірою залежать від добору виконавців. Розподіл аналітичної роботи між окремими виконавцями вимагає уважного підходу, врахування індивідуальних особливостей та рівня знань

виконавців.

Аналітичну роботу на ТОВ «ВЕСТОН» рекомендується розпочинати з планування. Важливим є складання загального плану аналітичної роботи та плану (програми) конкретних аналітичних робіт.

Відповідальність за розробку плану аналітичної роботи та контроль за його дотриманням рекомендується покласти на планово-економічний відділ. Для кращої організації аналітичної роботи щодо аналізу прибутку від операційної діяльності пропонується ввести в практику підприємства розроблений «Тематичний план аналітичних робіт». Даний план повинен містити основну інформацію щодо виду аналітичної роботи, мети аналізу, періоду проведення, відповідальних виконавців та співвиконавців, документи, які необхідні для проведення аналізу, терміни та способи подання, а також відповідальну особу за подання.

Важливим елементом в організації аналітичної роботи є застосування впорядкованих послідовних етапів під час проведення аналітичного дослідження. На ТОВ «ВЕСТОН» аналіз прибутку від операційної діяльності та інших об'єктів рекомендується проводити використовуючи етапи, наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Рекомендовані етапи аналізу доходів від операційної діяльності для
ТОВ «ВЕСТОН»

№	Етапи аналізу	Складові етапу	Виконавці робіт
1	2	3	4
1	Підготовчий етап	1. Розробка плану та програми проведення аналізу 2. Формування цілей та завдань аналізу і напрямків використання його результатів. 3. Розробка системи показників, за допомогою яких характеризується прибуток від операційної діяльності. 4. Розподіл роботи між аналітиками. 5. Розробка макетів і форм аналітичних таблиць, графіків. 6. Перевірка достовірності джерел інформації та вивчення попередніх обстежень.	Планово-економічний відділ
2	Основний етап	1. Збирання та опрацювання звітної інформації по доходах, витратах та фінансових результатах від операційної діяльності по	Фінансовий аналітик, Відділ бухгалтер.

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4
		підприємству, планів та розрахунків виробництва. 2. Проведення аналізу рівня та динаміки прибутку від операційної діяльності. 3. Проведення аналізу структури доходів та витрат від операційної діяльності. 4. Визначення загальних відхилень фактичних обсягів доходів, витрат та прибутку від операційної діяльності від планових розрахунків. 5. Виявлення взаємодіючих факторів і обчислення їхнього впливу на операційний прибуток підприємства. 6. Аналіз резервів збільшення прибутку від операційної діяльності	обліку
3	Завершальний етап	1. Узагальнення результатів аналізу. 2. Розробка висновків і пропозицій щодо прийняття належних управлінських рішень за результатами аналізу, відповідно до його цілей і завдань.	Фінансовий аналітик

Сучасний стан інформаційної бази та необхідність отримання оперативних даних про фінансові результати діяльності підприємства вимагають пошуку шляхів прискорення отримання усіх необхідних даних. Автоматизована обробка аналітичної інформації ґрунтується на перетворенні вихідних облікових даних у результативну інформацію, придатну для прийняття управлінських рішень щодо удосконалення фінансово-господарського механізму. У сучасних умовах раціональним є використання інформаційних технологій для підвищення точності та прискорення розрахунків, зменшення кількості помилок, економії робочого часу, для більш точного контролю роботи, підвищення якості обробки облікової інформації.

В основі вибору ІС повинні лягти такі ознаки: функціональність та інтегрованість; можливість підтримки корпоративного управління; галузь діяльності, організаційна структура та тип виробництва; архітектура, можливість інтеграції з іншими програмними продуктами, можливість підтримки оперативного і стратегічного управління. Також, аналітичні програми мають відповідати таким вимогам:

- можливість аналізу і оцінки окремих показників виробничо-

фінансового стану об'єкта, підприємства за різними методиками і визначення тенденцій його зміни;

- економічний аналіз окремих об'єктів дослідження, в т.ч. нових, прогнозування на основі отриманих результатів;

- можливість порівняння показників діяльності вітчизняних та зарубіжних підприємств певної галузі;

- можливість одночасного використання великої кількості показників, включення до аналізу різних факторів як облікового, так і поза облікового характеру;

- табличне і графічне представлення інформації; можливість ранжування результатів відповідно до потреб різних груп користувачів[43].

Орієнтуючись на логіку рішення аналітичних задач, можливості використання інформаційних комп'ютеризованих систем в аналітичному процесі можна представити в такій послідовності:

- постановка завдання і її формалізований опис;

- накопичення інформації;

- обробка інформації;

- безпосередній аналіз;

- узагальнення і наочне представлення результатів проведеного аналізу[41].

Ще однією ланкою в системі аналізу на всіх рівнях управління можуть стати обчислювальні центри, забезпечені ЕОМ. Перекладення аналізу господарської діяльності на ЕОМ, використання в аналізі економіко-математичних методів дасть змогу не лише покращити його проведення та підвищити оперативність, а й звільнить фахівців у майбутньому від рутинної обчислювальної роботи з перетворення початкової інформації у вихідні аналітичні машинограми. Роль фінансових аналітиків (крім методологічного боку справи) буде зведено до уніфікації поданих обчислювальними центрами машинограм, вироблення на їх основі багатоваріантних рекомендацій з регулювання господарської діяльності, вибору шляхів реалізації виявлених

резервів.

Органічною складовою аналітичної роботи є перевірка вірогідності джерел інформації. Достовірність аналітичних висновків за результатами проведеного економічного аналізу залежить передовсім від якості досліджуваних матеріалів. Помилки, недоліки, неузгодженості, які іноді мають місце у документах, можуть негативно та суттєво вплинути на результати аналітичної роботи, у процесі якої можна користуватися тільки об'єктивними, реальними даними [44, с.107].

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі розглянуто підходи різних вчених-економістів до визначення суті доходу як економічної категорії. Як економічна категорія, дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманим від продажу продукції, товарів, робіт, послуг. В процесі дослідження розглянуто різноманітні ознаки класифікації видів доходу і його визначення.

Дохід підприємства являє собою один з головних узагальнюючих показників фінансово-господарської діяльності підприємства. Отримання доходів – виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) – свідчить про те, що продукція підприємства знайшла свого споживача, що вона відповідає вимогам та попиту ринку за ціною, якістю, іншими технічними функціональними характеристиками та властивостями. Отримання доходів створює основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір достатній для покриття витрат підприємства з реалізації товарів та інших видів діяльності, виконання зобов'язань перед бюджетом та утворення чистого прибутку.

В процесі дослідження розглянуто структуру системи нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку доходів. Згідно з МСФЗ 18 «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. Разом з тим між цими стандартами існують і деякі відмінності.

Дослідження існуючих наукових праць та діючої нормативної бази дало змогу констатувати, що категорія «дохід» по-різному розглядається в наукових виданнях та в нормативних документах і стандартах обліку, що ускладнює розуміння його економічної сутності. Аналіз нормативної бази,

яка регулює визначення та формування доходів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, засвідчив багато нерегульованих питань, зокрема, немає чіткої класифікації доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, що ускладнює точне відображення доходів від різних видів діяльності.

Проаналізувавши в даній роботі ведення обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ «ВЕСТОН» можна зробити висновки про те, що підприємство в основному дотримується вимог нормативних документів.

Бухгалтер веде облік доходів від операційної діяльності на рахунку 70 і лише при формуванні звіту про фінансові результати розділяти доходів від операційної діяльності на доходів від реалізації і інший операційний дохід. Хоча набагато простіше вести облік як по 70 «Дохід від реалізації» так і по 71 «Інший операційний дохід» рахунках, це набагато спрощує роботу бухгалтера при формуванні річної фінансової звітності.

Аналітичний облік доходів від реалізації на ТОВ «ВЕСТОН» ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

З метою полегшення ведення обліку на підприємстві використовують програму 1С: Підприємство 8.2.

ТОВ «ВЕСТОН» подає до контролюючих органів фінансову, податкову, статистичну та іншу звітність в електронному вигляді з допомогою системи електронного документообігу «М.Е.Дос ІS». Окрім подання встановлених форм звітності дана програма використовується і для реєстрації, відправки та витягу податкових накладних та розрахунків коригувань з податку на додану вартість.

Основні показники роботи підприємства виражені в балансі підприємства Ф-1 та звіті про фінансові результати Ф-2.

У кваліфікаційній роботі надано оцінку існуючих методик аналізу фінансових результатів від операційної діяльності. Вітчизняними вченими-економістами приділено значну увагу аналізу фінансових результатів та

наведено достатню кількість методик проведення аналізу фінансових результатів від операційної діяльності. Найбільше авторів розглядають методики аналізу обсягу, структури та динаміки фінансових результатів від операційної діяльності. Достатньо уваги приділено визначенню показників рентабельності та методиці проведення факторного аналізу валового прибутку та операційного прибутку. Найменше розглянуто методику аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» та оцінку резервів підвищення прибутку.

В процесі аналізу динаміки та структури виявлено, що на ТОВ «ВЕСТОН» дохід від операційної діяльності в порівнянні із попереднім роком у 2018 році зменшився на 21%. І це свідчить про негативну динаміку зміни доходів від операційної діяльності. Разом з цим найбільшу питому вагу в структурі доходів від операційної діяльності займає дохід від реалізації продукції. Основним джерелом одержання прибутку на ТОВ «ВЕСТОН» за 2016-2018 роки була саме операційна діяльність. Негативним є той факт, що підприємство не здійснює ніяких фінансових та інвестиційних операцій, які б могли підвищити прибутковість його діяльності загалом. Негативна динаміка зменшення показників доходу від операційної діяльності свідчить про зниження ефективності управління господарською діяльністю підприємства.

В роботі обґрунтовано необхідність вдосконалення організації економічного аналізу на ТОВ «ВЕСТОН».

Рекомендується впровадити посаду фінансового аналітика та пропонується ввести в практику підприємства розроблений спеціальний "Тематичний план аналітичних робіт". Також запропоновано загальну модель проведення аналізу доходів від операційної діяльності на досліджуваному підприємстві. Впровадження ефективної організації економічного аналізу забезпечить ефективніше прийняття управлінських рішень і запобігання негативним наслідкам та дасть змогу досягти найкращих результатів діяльності підприємства.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник. За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. Житомир: ЖІТІ, 2011. 672 с.
2. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання. 2007. 1072 с.
3. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. Облік і аудит: 69 Термінологічний словник. Львів: Видавництво «Центр Європи», 2002. 671 с.
4. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством . *Держава та регіон: наук.-виробн. журнал. Сер.: Економіка та підприємництво.* Запоріжжя . Вид-во Класичного приватного університету. 2009. № 7. С. 221-225.
5. Экономика предприятия. учебник. под ред. проф. О.И. Волкова. Москва : Изд-во ИНФРА-М. 1997. 416 с.
6. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин. *Науковий вісник НЛТУ України: зб. наук.-техн. праць.* Львів : РВВ НЛТУ України. 2008. Вип.18.6. С. 117-123.
7. Боднар Н.М. Економіка підприємства. Навчальний посібник. Київ : Видавництво А.С.К. 2004. 400 с.
8. Продиус Ю.И. Экономика предприятия. учебн. пособ. Харьков: Изд-во «Одиссей», 2004. 416 с
9. Борисейко Ю.В. Доходи підприємства в податковому кодексі України та положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: шляхи гармонізації. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* 2011. № 1(55). С.40-42.
10. Дерій В. Контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств: завдання, послідовність, результати. *Вісник Тернопільського*

- національного економічного університету*. 2011. квітень-червень (№2). С. 151-160.
11. Грабова Н.П. Домбровський В.Н. Бухгалтерський облік в виробничих підприємствах: Навчальний посібник. К.:А.С.К. 2012. 264 с.
 12. Лишиленко О. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : ЦНЛ. 2015. 218 с.
 13. Пранюк В. Визначення поняття «дохід» в економічній теорії. *Економіка України*. 2012. № 3. С. 36-48.
 14. Єрфорт І., Єрфорт Ю. Ефективність операційної діяльності підприємств. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11, ч. 2. С. 215-219.
 15. Бланк І. А. Управління капіталом: навчальний курс. Київ : Ельга: Ніка-Центр. 2004. 576 с.
 16. Задорожний З.В. Управлінський облік доходів від операційної діяльності. *Вісник Тернопільської академії народного господарства*. Тернопіль, 2005. Вип. 2. С.202-212.
 17. Осадча, Г. Г., Пушкарьова М.В.. Облік доходів у системі управління підприємством . *Формування ринкових відносин в Україні*. 2016. №6. С.71-75.
 18. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і підприємств і організацій від 30.01 1999 р. № 291. *Вісник податкової служби України*. 2010. № 6. 157 с.
 19. Нападівська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ : Київ. нац.. торг.-екон. Ун-т, 2008. 735 с.
 20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід» від 1 січня 2012 року»: за даними Міністерства фінансів України. URL : http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf. (дата звернення 15.11.2019).
 21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. №290. *Бухгалтерський облік. Хрестоматія: Збірник систематизованого*

- законодавства*. 2013. Вип .7. С. 120-123.
22. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL : <http://www.minfin.gov.ua>. (дата звернення 15.11.2019).
 23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. *Бухгалтерський облік. Хрестоматія: Збірник систематизованого законодавства*. 2003. Вип .7. С. 135-138.
 24. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010р. № 2755-VI. Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.11.2019).
 25. Швецова О. В. Порівняльна характеристика російських і зарубіжних підходів до формування інформації про фінансові результати в звітності. *Аудит і фінансовий аналіз*. 2013. № 4. С.101-104.
 26. Кудашева В.А. Особливості складання фінансової звітності в країнах з континентальною моделлю обліку. URL : http://www.rusnauka.com/1_NIO_2012/Economics/7_98688.doc.htm (дата звернення 15.11.2019).
 27. Баранов А.В., Жминько А.Е.. Порівняльна характеристика формування показників звітності про прибутки і збитки у вітчизняній зарубіжній практиці. URL : <http://fin-buh.ru/text/108509-1.html> (дата звернення 15.11.2019).
 28. Нікітін С. Прибуток: теоретичні та практичні підходи. *Світова економіка і міжнародні відносини*. 2009. № 5. С. 20-27.
 29. Оськіна Ю.Н., Баєва Е.А. Огляд методик аналізу фінансових результатів . *Соціально-економічні явища і процеси*. 2013. № 4 (050). С. 126-130.
 30. Бухучет и налоги в Украине. URL : <http://www.buhoblik.org.ua> (дата звернення 15.11.2019).
 31. Шара, Є. Ю., Соколовська-Гонтаренко І. Є. Фінансовий облік II . навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2016. 308 с.
 32. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Навч. посіб.

- Київ : Знання, 2007. 668 с.
33. Сук Л.К., Сук П.Л.. Фінансовий облік. навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2012. 647 с.
 34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 15.11.2019).
 35. Голубнича Г. П., Панасенко І.Л. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет». 2008. 309с.
 36. Литвин Б.М., Стельмах М.В.. Фінансовий аналіз: навч. посібн. Київ : «Хай-Тек Прес». 2008. 336с.
 37. Мних Є.В. Економічний аналіз. Підручник. Житомир: ЖІТІ, 2007. 321 с.
 38. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2005.196 с.
 39. Мец В.О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: навч. посібник. Київ : КНЕУ. 2005. 132 с.
 40. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. навчальний посібник. Житомир: ЖІТІ. 2000. 416с.
 41. Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Оленко І. П. Облік, аналіз, аудит. Навчальний посібник. Харків : ВД «ІНЖЕК» 2003. 367 с.
 42. Уолш К. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства: пер. з англ. Київ: Наукова думка. 2001. 367 с.
 43. Косова Т.Д., Сухарев П.М., Ващенко Л.О. Організація і методика економічного аналізу. навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 528 с.
 44. Ковальчук М.І. Економічний аналіз діяльності підприємств. Навч. підручник. Київ: КНЕУ. 2004. 314 с.
 45. Слинков В. Н. Сбалансированная система показателей в менеджменте организации: теория и практика. Київ: КНТ, 2007. 292 с.
 46. Кірейцев Г.Г. Методологічні засади формування та розвитку національної

- системи бухгалтерського обліку в Україні. *Вісник ЖДТУ*. 2013. № 2. С. 103-108.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» від 31.03.1999р. №87. URL : www.rada.gov.ua (дата звернення 15.11.2019).
48. Халевицька Т.Г. Облік процесу реалізації продукції: теорія та практика. *Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки*. випуск № 49, 2009.
49. Огійчук М.Ф., Беленкова М.І. Формування прибутку в аграрних підприємствах і його облік. *Актуальні проблеми державного управління : зб. наук. праць*. Харків : Вид-во Хар РІ УАДУ, 2002. № 2. Ч. 2. С. 98-102.
50. Менкью Н.Г. Принципи Економікс. Київ : ЦУЛ, 2011. 496 с.
51. Маренич Т.Г. *Бухгалтерській облік як система економічного регулювання. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції Актуальні проблеми розвитку обліку, аудиту, фінансів і менеджменту в агропромисловому виробництві України*. 2009. с. 7-9.
52. Кузминський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2008. № 6. с. 8-11.
53. Правдюк Н.Л. Інформаційна роль фінансового обліку для сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 11-12. С. 185-188.
54. Костенко О.М. Підходи до формування обліково-аналітичної системи сільськогосподарського підприємства. *Агроінком*. 2007. № 11-12. С. 113-115.
55. Чебанова Н.В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік : Підручник. Київ : ЦУЛ, 2007. 704 с.
56. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 954. с.
57. Гуцайлюк З. Реформування системи обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 10. С. 11-17.
58. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові

- аспекти формування. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 4. С. 12-16.
59. Жук В. М. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і їх вирішення. *Фінанси України*. 2009. №7. с. 100 - 113
60. Бондур Т.О. Удосконалення комп'ютеризації обліку в рослинництві. *Економіка АПК*. 2009 р. № 10. с. 96-100.
61. Золотухін О. Обслуговування комп'ютерних програм: бухгалтерський і податковий облік. *Все про бухгалтерський облік*. 2010. № 71. с. 10-12.
62. Панченко Л.Г., Мелешко О.В. Автоматизована форма бухгалтерського обліку в сільському господарстві. *Екон. АПК і природокористування: Вісн. ХНАУ*. 2007. № 2 с. 189-197.
63. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435 - IV. URL : www.rada.gov.ua (дата звернення 15.11.2019).
64. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436 - IV. URL : www.rada.gov.ua (дата звернення 15.11.2019).
65. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку реалізації цінностей і податкових зобов'язань з ПДВ та шляхи їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 7. с. 9-22.
66. Макарчук І. Оцінка факторів, що впливають на об'єкти виручки від реалізації продукції сільськогосподарських підприємств. *Підприємництво, господарство і право*. 2015. № 9 с. 171-174.
67. Свідерський Д. Особливості аудиту малих підприємств за міжнародними стандартами аудиту. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. №2. с.61.
68. Day G., Reibstein D. Wharton on Dynamic Competitive Strategy. New York : Wiley, 2004.
69. Bragg S.M. Accounting Best Practices. Wiley, 2010. 512 p.
70. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge University Press, 2012. 171 p
71. Kimmel Paul D., Weygandt Jerry J., Kieso Donald E. Accounting Tools for business decision making Wiley, 2011. 1458 p.
72. Warren C.S. Survey of Accounting Cengage Learning, 2012. 736 p.

73. Weygandt J., Kimmel P., Kieso D. Financial Accounting IFRS 2nd Edition.
John Wiley & Sons, Inc. 2013. 886 p.