

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Кафедра обліку і аудиту ЧІПБ

Соколенко Євгеній Валерійович

**Методичні та організаційні засади обліку та звітності доходів
підприємства**

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”

Виконав студент групи
ОПчм-51
Є. В. Соколенко

Науковий керівник:
к.е.н., доц. О. Є.
Шмигель

Дипломну роботу допущено до
захисту:

----- 2013 р.

В.о. завідувача кафедри

_____ П. Я. Хомин

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ДОХІД ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ, ЗМІСТ, МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА	8
1.1. Економічна сутність і зміст категорії "дохід підприємства"	8
1.2. Дохід основної діяльності підприємства як об'єкт наукового дослідження вчених- економістів	13
1.3. Методологічна основа формування інформації про доходи	20
Висновки до 1 розділу	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ГАЛУЗІ В АСПЕКТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	28
2.1. Особливості формування облікової політики підприємств цукрової галузі	28
2.2. Облік доходів та їх відображення у фінансовій звітності цукрових заводів.	37
2.3. Особливості організації управлінського обліку доходів підприємства	50
Висновки до 2 розділу	58
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА	61
3.1 Організація зовнішнього та внутрішнього контролю формування доходів підприємства.....	61
3.2. Методичні аспекти аудиту доходів за міжнародними стандартами аудиту	67
3.3. Аналіз формування доходів підприємства цукрової галузі	Ошибка!
Закладка не определена.	
Висновки до 3 розділу	84
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	87
ДОДАТКИ.....	94

ВСТУП

Актуальність теми. В економіці України по сьогоднішній день відбуваються зміни, які пов'язані з ринковими трансформаціями. Ці зміни постійно впливають на систему обліку, яка формується у тому середовищі в якому він функціонує. Тому, удосконалення методичних підходів побудови інформаційної системи та процесу обліку доходів є об'єктивною необхідністю.

В сучасних умовах господарювання підприємств, важлива роль відводиться функціям управління. Останнім часом, в зв'язку з розширенням управлінської функції обліку, посилюється взаємозв'язок облікової інформації з вимогами управлінського персоналу. На превеликий жаль, управління доходами в сучасній економічній літературі майже не розглядається.

Управління доходами можна розглядати через призму фінансового менеджменту. Тому основними функціями управління доходами на підприємствах є їх правильно організований бухгалтерський облік, планування та контроль саме грошових потоків.

Основою інформаційного забезпечення різних користувачів є правильно організований облік та повнота і своєчасне відображення доходів підприємства. А це, на нашу думку, є основною проблемою обліку доходів підприємства в Україні. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо способу життя, системи оподаткування й тіньового сегмента української економіки.

Формування витрат і доходів підприємств та контроль за їх здійсненням має важливе значення в умовах ринкових відносин. Адже з прийняттям нових законодавчих актів і нормативних документів за останні десять років докорінно змінився порядок ведення обліку, відбувається його адаптація відповідно до міжнародних стандартів.

Порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів на підприємствах має свої особливості, що вимагає ґрунтовних наукових досліджень у вирішенні певних проблем

Питанням обліку доходів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені – обліковці, а також практики (керівники підприємств, менеджери, фінансисти, податківці, бухгалтери та ін.). Дослідження проблем обліку доходів підприємства та перспектив їх вирішення в Україні знайшли певне відображення у роботах І. Білоусової, М. Чумаченка, С. Голова, С. Деньги, З. Задорожного, В. Ластовецького, Т. Маренич, С. Михалевич, В. Московського, Т. Сльозко та інших.

Недостатність комплексних науково-практичних розробок з проблем обліку та аудиту доходів на підприємствах обумовили вибір теми дипломної роботи, мету, завдання, основні напрями, що підтверджує актуальність проведеного дослідження та його загальноекономічне значення в умовах ринкових відносин.

Мета і завдання дослідження. є теоретичне обґрунтування формування доходів підприємств від різних видів діяльності, методики їх визначення, обліку та аудиту з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів, напрямків узагальнення передового досвіду є метою дослідження ..

В процесі дослідження для досягнення визначеної мети було поставлено і вирішено такі завдання:

- вивчити та систематизувати історичний досвід розвитку теорії доходів;
- дослідити формування доходів від різних видів діяльності підприємства;
- дати оцінку економічного стану ТОВ “Чортківський цукровий завод”;
- проаналізувати методичні особливості побудови обліку доходів та окреслити напрями узгодження інформації про доходи у нормативно-законодавчих актах;
- виявити чинники, що впливають на формування доходів і результатів діяльності підприємства;
- узагальнити досвід організації і методики обліку та аудиту доходів і розробити пропозиції щодо його використання у вітчизняній практиці;

– розробити пропозиції щодо удосконалення аудиторської перевірки доходів.

Об’єкт дослідження. Об’єктом дослідження є організація і методика обліку та аудиту доходів ТОВ “Чортківський цукровий завод”.

Предмет дослідження. Сукупність теоретичних, методичних та практичних питань обліку та аудиту доходів підприємств є предметом нашого дослідження .

Методи дослідження. Дослідження здійснювалося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення стану обліку та аудиту доходів підприємств харчової промисловості. Використовувались методи індукції – на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження; дедукції – у процесі теоретичного осмислення проблеми; аналізу та синтезу – для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі. У роботі також було задіяно метод логічного аналізу – при з’ясуванні проблем і напрямків удосконалення обліку та аудиту доходів. При дослідженні використовувались закони України, постанови Кабінету Міністрів України, нормативні акти, чинні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. До роботи залучалися праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів з питань економіки, обліку, аналізу, аудиту. Бралася до уваги періодична література, статистична інформація, матеріали конференцій, дані бухгалтерського обліку, а також фінансова звітність підприємства.

Наукова новизна роботи полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань, пов’язаних з організацією обліку та аудиту доходів підприємств. Безпосередньо в процесі дослідження одержано такі наукові результати:

- вивчено та систематизовано історичний досвід розвитку теорії доходів;
- досліджено формування доходів від різних видів діяльності підприємства;
- надано оцінку економічного ТОВ “Чортківський цукровий завод”;

- проаналізовано методичні особливості побудови обліку доходів та окреслено напрями узгодження інформації про доходи у нормативно-законодавчих актах;
- виявлено чинники, що впливають на формування доходів і результатів діяльності підприємства;
- узагальнено досвід організації і методики обліку та аудиту доходів і розроблено пропозиції щодо його використання у вітчизняній практиці;
- надано пропозиції щодо удосконалення аудиторської перевірки доходів.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дослідження доповідались та обговорювалися на студентській науково-практичній конференції “Пріоритетні напрями розвитку обліку та контролю: методика і організація” присвяченої Дням науки в Чортківському інституті підприємництва і бізнесу.

Структура і обсяг роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, додатків та списку використаних джерел.

Обсяг дипломної роботи ставить 102 сторінки друкованого тексту. Робота містить 13 таблиць, 22 рисунків, додатків. Список використаних джерел складається з 70 найменувань, поданих на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ДОХІД ПІДПРИЄМСТВА: СУТНІСТЬ, ЗМІСТ, МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА

1.1. Економічна сутність і зміст категорії "дохід підприємства "

Економічна категорія “дохід” досліджується протягом багатьох століть в тісному взаємозв’язку з такими термінами як “економічна діяльність” та «прибуток» в працях А. Сміта, К. Маркса, Дж. Мілля, Дж. Хікса, В. Парето, Л. Вальраса, Ф. Найта та ін. Наукові надбання цих вчених (теорія відносних часток факторів виробництва в доході, теорія убиваючої дохідності, теорія граничних доходів) увійшли в “золотий фонд” постулатів економічної теорії.

На сучасному етапі досліджень категорії “дохід” акцент робиться на поглиблення теоретичних і методичних аспектів формування, розподілу і використання доходу на рівні окремих суб’єктів господарювання.

Тлумачення категорії “дохід підприємства” в сучасній науковій літературі базується на двох принципових підходах, які визначають його зміст у широкому і вузькому розумінні. У свою чергу, широке розуміння змісту цього поняття включає економічний та бухгалтерський підхід до його визначення.

2. Підґрунтям економічного підходу щодо визначення цього поняття є термін “виручка”, тобто обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Інколи цей термін 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” [12, с. 524]. 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” [14, с. 340]. 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 [6, с. 240; 9, с. 335; 19, с. 452; 75, с. 273].

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” [12, с. 539]. 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” [39, с. 25]. 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” [19, 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” [1, 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” [57, 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” [74, с. 149; 61, с. 44; 68, с. 364]. 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.

Дохідність підприємства це показник який відображає фінансовий стан підприємства. Отже, головна мета діяльності кожного підприємства – це отримання доходу.

Дохід визначається 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 [50]. Згідно Податкового Кодексу “доходи – це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами”.

Виходячи з аналізу публікацій, в яких вітчизняні вчені розглядали проблеми обліку доходів, можна зазначити, що дохід є спонукальним мотивом і джерелом діяльності підприємства. Підприємство приводить у рух усі виробничі фактори – капітал, працю, природні ресурси – для створення продукту, його наступної реалізації та утворення доходу. На даний час існує велика кількість проблем обліку і аудиту доходів підприємств.

1.2. Дохід основної діяльності підприємства як об'єкт наукового дослідження вчених-економістів

У сучасних умовах ринкової системи господарювання виникла необхідність перегляду економічної сутності багатьох категорій та уточнення їх ролі та функцій у теорії й практиці функціонування підприємства.

Передусім це стосується такого поняття, як “дохід”, що є одним із ключових у системі вартісного виміру капіталу (майна) суб'єкта господарювання. Основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини отримуваних доходів. А отже, доходи підприємства незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення. Категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямків, яка знаходить своє відображення і в наукових працях багатьох сучасних дослідників.

Економічну сутність поняття доходу досліджують протягом багатьох століть у тісному взаємозв'язку з такими термінами, як “економічна діяльність” та “прибуток” у працях А. Сміта, К. Маркса, Дж. Мілля, Дж. Хікса, Ф. Найта та інших. Наукові надбання цих учених (теорія відносних часток факторів виробництва в доході, теорія убиваючої дохідності, теорія граничних доходів) увійшли в “золотий фонд” постулатів економічної теорії.

На сучасному етапі досліджень категорії “дохід” акцент робиться на поглиблення теоретичних і методичних аспектів формування, розподілу та використання доходу на рівні окремих суб'єктів господарювання. Поняття “дохід підприємства” висвітлюється в наукових публікаціях багатьох сучасних дослідників, однак і на сьогодні серед науковців не сформувалося єдиної та однозначної думки щодо економічної сутності поняття доходу; визначення особливостей формування доходів підприємства в процесі його операційної

діяльності; класифікації цих доходів та деяких інших пов'язаних із цією проблематикою питань.

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 (табл. 1.1). Це свого часу визнав один із світових авторитетів у цій сфері – відомий англійський економіст Джон Річард Хікс, який зазначав, що багато вчених викликали один в одного (та й у самих себе) певне замішання, приймаючи різні визначення доходу, що були досить суперечливими та не цілком задовільними [24]. Частково така розбіжність у тлумаченні сутності доходу пояснюється широкою сферою його застосування на макро- і мікрорівнях (національний дохід, дохід держави, дохід підприємства, дохід сім'ї тощо).

Таблиця 1.1

Тлумачення економічної сутності категорії доходу вченими зарубіжних країн

Економічна теорія меркантилізму (У. Стаффорд, Т. Мен, С. Фортрей, Г. Скаруффі, Ж. Воден, А. Монкретьєн, Ф. Прокопович)	Представники меркантилізму вважали джерелом доходу країни зовнішню торгівлю, а оскільки матеріал для експорту постачаються ремеслами, то процвітання ремесла є умовою багатства країни. Так, обґрунтовуючи значення промислового виробництва, Томас Мен висловлював думку про те, що виробництво готових виробів приносить більше доходу, ніж видобуток тієї або іншої сировини.
Економічна теорія фізіократів (Ф. Кене, А.-Р.-Ж. Тюрго, П.С. Дюпон де Не-мур, В.Р. Мірабо)	Основоположник цієї економічної школи Франсуа Кене у теорії вартості фізіократів бачив джерело доходу в дії матеріальних чинників природи - землі й води. Продуктивною вважалася праця селян, що створювала чистий продукт.
Класична економічна теорія (У. Петті, А. Сміт, Ж.В. Сей, Дж. Міль, Д. Рікардо)	Джерело вигоди виявлялося не тільки на стадії виробництва продукції у формі скорочення витрат, а й у процесі обміну товарами у формі збільшення обсягу продажів. Звідси впливало, що будь-яка суспільно корисна праця могла сприяти зростанню доходу.

продовження табл 1.1

	Адам Сміт висловлював такі думки щодо джерел доходів: "Заробітна плата, прибуток і земельна рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу, так само як і будь-якої мінової вартості. Усякий інший дохід в остаточному підсумку одержують з одного або іншого із цих джерел".
Маржиналістська економічна теорія (Е. Вем-Ваверк, Л. Вальрас, У. Дже-вонс, В. Парето, І. Фішер, Дж. Хікс)	Ця економічна теорія досліджувала проблему формування доходу не з боку пропозиції, через витрати, як це робила класична школа, а з боку попиту, через ставлення людини до речі, що виявляється у сфері особистого споживання й обміну. Вихідним було положення про те, що на дохід впливають не тільки особисті інтереси виробника, а й інтереси споживачів товарів і послуг.
Неокласична маржиналістська теорія (М. Блауг)	Основний акцент економіст Марк Влауг робить власне на теорії доходів з позиції макроекономіки, розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, не визнаючи теорію зарплати, прибутку, ренти й відсотка основою цього питання.
Кейнсіанська економічна теорія (Дж. М. Кейнс)	Кейнсіанська концепція розглядала як додаткове джерело доходу мотиви поведінки індивідів: "виникнення й рух доходу... можуть бути пов'язані з поведінкою людей". Джон Мейнард Кейнс стверджував, що економічна система має потребу в державному регулюванні.
Неокласична економічна теорія (Дж. Кларк, А. Пігу, Ф. Хайєк, Г. Хаберлер)	Джон Бейтс Кларк дав пояснення створенню доходів. Вчений-неокласик сформулював закон природного порядку: "Кожному фактору - певна частка в продукті й кожному - відповідна винагорода - ось природний закон розподілу". Висновок Джона Кларка, що стосується розподілу створеної вартості, полягав у тому, що дохід кожного фактора пропорційний кількості й вартості його граничного продукту. Український вчений Михайло Туган-Барановський, на основі теорії Джона Кларка, розробив соціальну теорію розподілу, де вказав на два чинники, від яких залежить заробітна плата: економічний та соціальний. Економічний чинник - це зростання продуктивності суспільної праці, соціальний - соціальна дієвість робочого класу. Тими самими чинниками, що формують заробітну плату, Михайло Туган-Барановський визначає й абсолютну величину прибутку, водночас протиставляючи заробітну плату і прибуток, як трудові та нетрудові доходи. Дохід, що заснований на експлуатації робітника капіталістом, - це прибуток, а нетрудовий дохід, який випливає з використання корисних властивостей землі - це рента. Зростання національного доходу відбувається завдяки підвищенню продуктивності суспільної праці, її можна збільшити за рахунок науково-технічного прогресу.

продовження табл 1.1

Марксистська економічна теорія (К. Маркс, Е. Бернштейн, Р. Гільфердінг, К. Каутський, В. Ленін)	Марксистський підхід до формування доходів ґрунтується на теорії трудової доданої вартості. Відповідно до теорії Карла Маркса, джерелом доходу є праця. У створенні нової вартості бере участь тільки один фактор - робітник, власник робочої сили. Інші види доходів є лише результатом неоплаченої праці робітників. Справедливість розподілу доходів, за Карлом Марксом, полягає у тому, що доходи учасників трудової діяльності формуються відповідно до суспільно необхідних витрат праці на виробництво товарів. Вимірювання частки кожного працівника здійснюється працею, що забезпечує рівність у розподілі трудових доходів.
Неоінституційно-економічна теорія (Р. Коуз, Д. Норт, О. Вільямсон)	Питання формування доходу розглядається через призму поняття прав власності. Під системою прав власності в неоінституціоналізмі розуміється безліч норм, що регулюють доступ до рідкісних ресурсів. Ці норми можуть санкціонуватися не тільки державою, а й суспільством - у вигляді звичаїв, моральних установок, релігійних заповідей, і охоплювати як фізичні об'єкти, так і об'єкти безтілесні (результати інтелектуальної діяльності). Права власності регулюють доступ до ресурсів, право на використання ресурсу, право на одержання від нього доходу, право на передачу всіх повноважень. Чим ширший набір повноважень, закріплених за ресурсом, тим вища його цінність.

Дохід - надзвичайно поширене, часто застосовуване та водночас надзвичайно багатозначне поняття, що вживається у різноманітних значеннях (табл. 1.2). 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 нормативного обґрунтування. Камінська Т.Г. [22]

Доходами підприємства визнаються збільшення економічних вигод протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і/або підвищення їх вартості, і/або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників

Таблиця 1.2

Тлумачення економічної сутності категорії “дохід” вітчизняними вченими

Бутинець Ф.Ф. [12, с. 524]	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг
----------------------------	---

продовження табл 1.1

Вознюк Г., Загороднюк А. [20, с. 363]	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 (виторг)
Грузінов В.П. [14, с. 340]	Дохід підприємства складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також з доходів від позареалізаційних операцій
Продіус Ю.І. [57, 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
Волков О. [79, с. 364]	Дохід підприємства - це приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості
Сідун В.А., Пономарьов Ю.В. [60, с. 382]	Дохід підприємства - це виторг з реалізації продукції, послуг та виконання робіт без урахування податку на додану вартість та акцизного збирання
Блонська В. І. [8]	Дохід підприємства - це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику
Соколов О. [76]	Поняття приватногосподарського доходу обов'язково передбачає певну затрату, необхідну для його одержання, дохід завжди є винагородою або платою за певну господарську діяльність або надану послугу. Під приватногосподарським доходом потрібно розуміти тільки ті надходження, що виникли на основі процесу ціноутворення. Тобто дохід, з податної точки зору, - це всі надходження, що виникають на основі процесу ціноутворення, за винятком виручки від продажу майна
Шмиголь Н.М. [77]	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
Біла О.Г. [3, с. 72]	Грошові надходження від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - це загальний дохід від основної діяльності підприємства, його внесок у валовий внутрішній продукт країни

Тлумачення категорії доходу підприємства у науковій літературі базується загалом на двох принципових підходах, які визначають його зміст у широкому й вузькому розумінні. Своєю чергою, широке розуміння змісту цього

поняття охоплює економічний та бухгалтерський підхід до його визначення.

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”, що містить з останнього такі притаманні йому елементи, як отримана орендна плата (під час надання основних засобів в оренду), роялті (отримані підприємством платежі за використання його інноваційного або програмного продукту, торгової марки тощо), дивіденди та відсотки зі сформованого підприємством портфеля фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій тощо. Тому очевидно, що поняття “дохід підприємства” потрібно 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.

Дохід підприємства як економічна категорія, своєю чергою, також спирається на два базових підходи щодо визначення його сутності, а саме - витратний та ринковий. Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, необхідно зазначити такі [8]:

- факторна теорія доходу – розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва;

- компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) - розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності та ризик;

- інноваційна теорія доходу – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та ін. інновації, що істотно підвищують продуктивність праці;

- теорія монопольного доходу – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного

становища підприємства на певних сегментах ринку.

Зазначені теорії доходу не тільки не заперечують одна одну, а навіть частково збігаються. Кожна з них розкриває якийсь один бік складного процесу визначення сутності доходу підприємства і несе інформацію про об'єктивні механізми його формування. Бухгалтерське трактування поняття доходу підприємства переважно базується на терміні “економічна вигода”. Саме такий зміст цієї категорії використовується у теорії та методології західного й українського обліку. Визначення сутності доходу в західному обліку трактується із використанням трьох концепцій: концепції продукту, концепції вибуття і концепції приросту [22].

У концепції продукту дохід розглядається як динамічний процес створення підприємством товарів і послуг протягом певного проміжку часу. Зокрема, такі вчені, як Патон і Літлтон, доходом називали продукт діяльності підприємства. Визначення доходу в цій концепції не характеризує ні момент визнання доходу, ні його величину, що є, за справедливим твердженням багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, основним недоліком вказаного поняття.

У разі використання концепції вибуття, робиться акцент на обставини визнання доходу тільки після передачі покупцям виробленої продукції та послуг. Уразливість такого підходу до визнання сутності доходу полягає в тому, що він не дає змогу обліковувати у складі доходу виручку, нараховану згідно з умовами договору за завершеними етапами виконаних робіт. Це набуває особливої актуальності для будівельних організацій, які обліковують дохід за будівельно-монтажними роботами, залежно від відсотка виконання робіт за договорами підряду, хоча передача об'єкта покупцю (замовнику) виконується після завершення всіх робіт і введення об'єкта в експлуатацію.

У концепції приросту дохід визначають як грошові кошти, одержані на момент продажу товарів і послуг або після нього внаслідок продажу в кредит. При цьому сутність доходу, як категорії бухгалтерського обліку, полягає в надходженні або прирості активів внаслідок продажу товарів і послуг. Такий підхід до змісту поняття доходу є більш домінуючим, порівняно з підходами в

концепції продукту і концепції вибуття. Це пов'язано з тим, що вимірювання величини доходу в концепції приросту залежить від грошової оцінки активів та узгоджується з традиційною практикою його відображення в бухгалтерському обліку. Згідно з цією концепцією, дохід - це надходження активів суб'єкта господарювання або погашення його кредиторської заборгованості (або поєднання того й іншого) внаслідок постачання або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що становлять його основну діяльність.

Однак наведене визначення, на думку американських учених Е.С. Хендриксона і М.Ф. Ван Бреда, не розкриває такої широкої перспективи оцінки і прив'язки до часу, яку забезпечує визначення доходу як продукту. Погоджуючись з цим твердженням, Т.Г. Камінська також підкреслює, що визначення доходу як продукту діяльності підприємства є ширшим за концепцію приросту [22]. І саме такий підхід використовується під час визначення сутності поняття доходів на рівні Міжнародних стандартів фінансової звітності.

1.3. Методологічна основа формування інформації про доходи

У вітчизняному бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи є П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”. У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” задекларовано, що П(С)БО безпосередньо ґрунтуються на МСБО, а точніше не суперечать міжнародним стандартам [56]. Це свідчить про те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 “Дохід” відповідає МСБО 18 “Дохід” та містить елементи МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”. Відповідно до МСБО 18 “Дохід”, доходом визнається валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників капіталу [32].

Аналогічно коментує зміст доходів Торговий кодекс Німеччини – ос-

новний нормативний документ, який регулює бухгалтерський облік у цій країні. Тобто в зазначених нормативних документах акцент робиться не тільки на надходженні активів, а й на підвищенні їх вартості. Цей підхід є виправданим, оскільки збільшення вартості активів можливе не лише під час їх надходження, а й внаслідок їх переоцінки. Однак, погоджуючись з думкою Т.Г. Камінської, недоліком такого підходу до визначення доходів варто визнати те, що ця категорія не розглядається в контексті вартісного виміру руху капіталу суб'єкта господарювання і не прив'язана до такої категорії капіталу, як статутний капітал [22]. Тому цікавим є аналіз цього визначення у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Дохід, згідно із П(С)БО 15 “Дохід”, визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (крім внеску учасників) за умови, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена [45].

Аналіз літературних джерел показав, що в економістів також немає єдиного підходу до визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності. Ф.Ф. Бутинець вважає, що до доходів від фінансової діяльності належать доходи від участі у капіталі та фінансові доходи у вигляді дивідендів, одержаних відсотків та інших доходів, отриманих від фінансової діяльності (рис. 1.1).

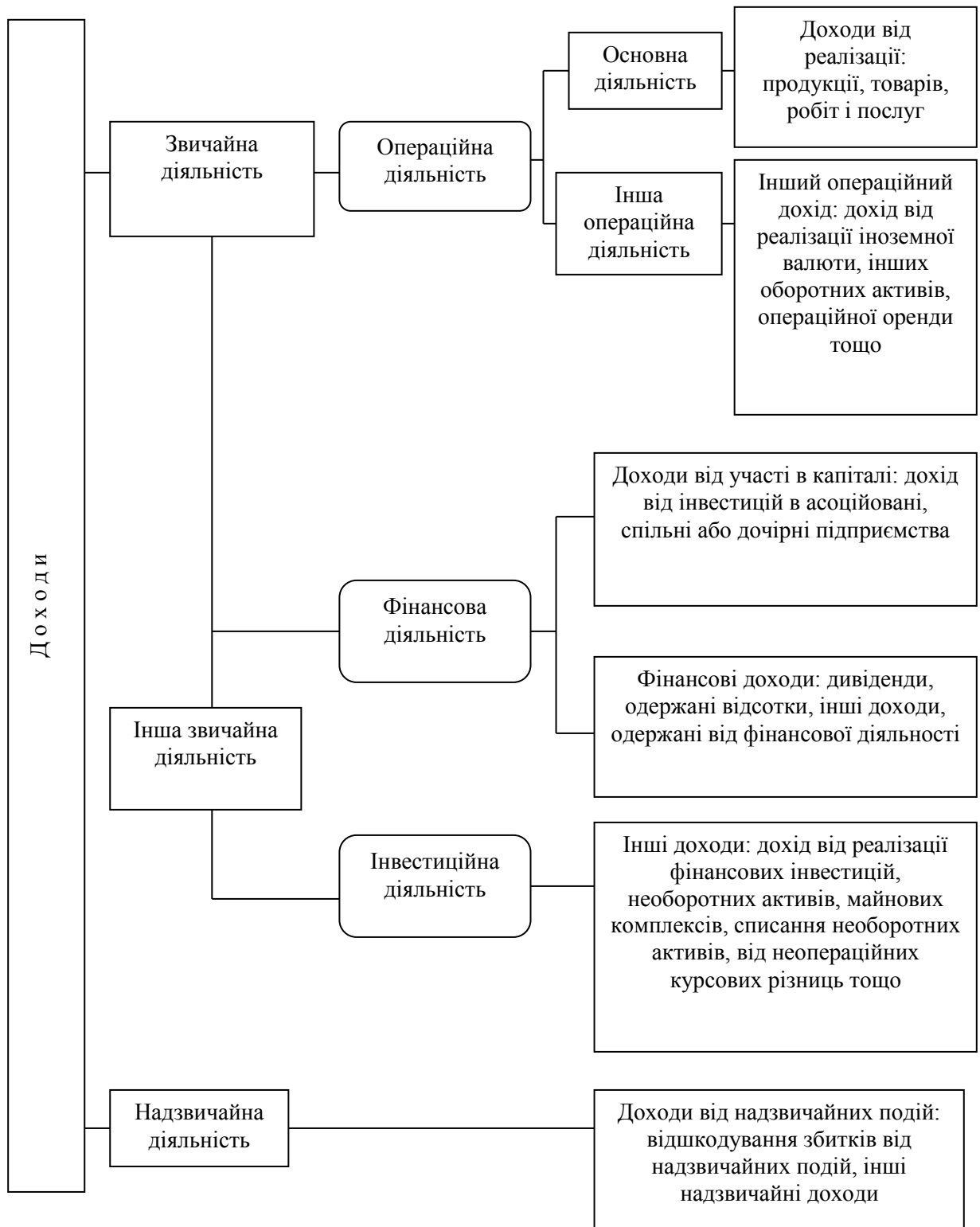


Рис.1.1. Класифікація доходів за видами діяльності за Ф.Ф. Бутицем.

І.І. Сахарцева зазначає, що доходи від участі у капіталі необхідно віднести до доходів від інвестиційної діяльності. Такої ж точки зору дотримується М.С. Пушкар, вважаючи, що доходи, отримані методом участі в капіталі, є інвестиційними доходами. Разом з тим, Ф.Ф. Бутиць доходи від

реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів відносить до інвестиційної діяльності, І.І. Сахарцева відносить ці доходи до складу інших доходів. Зобразимо класифікацію доходів, яку надає І.І. Сахарцева (рис. 1.2.)

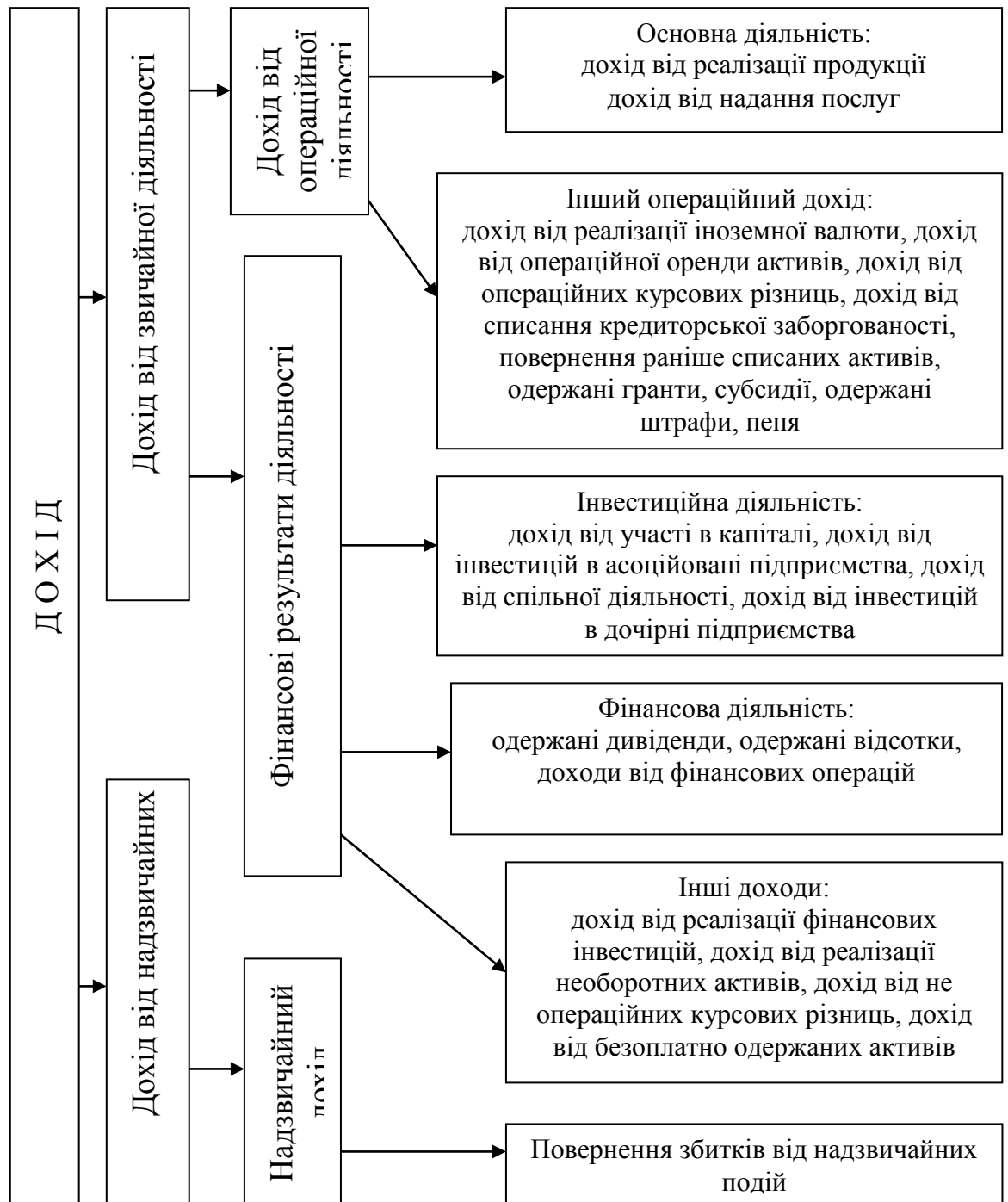


Рис.1.2. Класифікація доходів в бухгалтерському обліку І.І.Сахарцевої.

Основною перевагою такого визначення, порівняно з поняттям доходу в міжнародному обліку, є відображення доходу як збільшення капіталу під-

приємства, але відмежування цього поняття від внесків власників майна. Проте тлумачення доходу як збільшення економічних вигод у формі надходження активів або зменшення зобов'язань, своєю чергою, також піддається критиці науковців як не зовсім коректне. Так, наприклад, Н.М. Ушакова зазначає, 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 за їх безпосереднього погашення жодного 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 [19, с. 458].

У міжнародній практиці всі доходи, які отримує підприємство, поділяються на доходи від основної діяльності та доходи від інших операцій. Доходом від основної діяльності вважається дохід, який виникає під час звичайної діяльності і має різні назви, в тому числі: продаж, винагороди, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата. Дохід від інших операцій включає всі ті доходи, які виникають або не виникають у процесі звичайної діяльності підприємства, а саме: доходи від реалізації непоточних активів, дохід, який виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів. Дохід, який виникає від дивідендів, пов'язаних із інвестиціями, що обліковуються відповідно до методу участі в капіталі, має тлумачитися згідно з МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства". А значить, в міжнародних стандартах дохід від участі в капіталі вважається доходом від інвестиційної діяльності.

Однак чіткого розмежування між основною, фінансовою та інвестиційною діяльністю у міжнародних стандартах не існує. А це, на наш погляд, унеможлиблює здійснення всебічного аналізу, за рахунок яких джерел підприємство отримало дохід у звітному періоді, бо, наприклад, дохід від фінансової діяльності може у цьому році становити значну суму, але входити до складу основної діяльності.

Тому доцільніше відокремити, доходи фінансової діяльності від доходів

інвестиційної діяльності, а також встановити єдині методологічні аспекти формування доходів від різних видів діяльності. Це сприятиме більш достовірній інформації, яку наводить підприємство, та призведе до покращення аналізу доходів від різних видів діяльності.

Головна відмінність між МСБО і П(С)БО полягає у скороченій формі останнього. Тобто під час складання національних стандартів деякі аспекти були повністю не розкриті, а саме [70]:

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

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

3. Національні стандарти не задовольняють критерії визнання доходу після доставки клієнту товарів.

4. П(С)БО 15 “Дохід” не регламентує ситуацію отримання готівки від реалізації до того, як здійснюється доставка товару або виконання послуг.

5. Проблема невідповідності П(С)БО 15 “Дохід” до МСБО 18 “Дохід” проявляється у ситуації, коли товари продано з гарантією та ін. Основними причинами наявності деяких розбіжностей у методологічних засадах регламентування аспекту визнання доходу національними П(С)БО по відносно вимог МСБО, погоджуючись з думкою Р.Є. Федіва, вважаємо: надмірне державне регламентування цього процесу, невідповідність рівня розвитку економічних зв'язків між суб'єктами господарювання, відсутність механізму здійснення гарантій щодо виконання зобов'язань сторін взаємодії тощо [70].

На відміну від широкого трактування категорії “дохід підприємства” як за економічним, так і за бухгалтерським підходом, вузьке трактування цього поняття істотно обмежує його зміст за кількісними параметрами. Економісти,

що притримуються цього підходу (зокрема М.С. Абрютіна, Ю.І. Продіус) зводять поняття “дохід підприємства” до тієї частини валової виручки і результатів позареалізаційних операцій, що охоплює лише витрати на оплату праці та прибуток [1, с. 15].

У сучасній західній і вітчизняній науковій літературі дохід, окрім зазначених вище положень, розглядається також і як одна з центральних величин у теорії оподаткування та податковому законодавстві. Так, для цілей оподаткування дохід трактується як надходження, що виникають на основі процесу ціноутворення, з урахуванням відповідних понесених затрат у розрізі окремих джерел (форм) доходу або його суб'єктів [76].

Таким чином, найбільш узагальнювальним, прийнятним з погляду використання у термінології визначенням поняття доходу можна вважати визначення, що навів Н.М. Шмиголь: “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 у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийнятного рівня підприємницького ризику”. Таке трактування сутності доходу повною мірою відповідає чинному законодавству та враховує значення в розвитку діяльності підприємства.

Висновки до 1 розділу

Аналіз наукових досліджень з проблематики доходів у науково-методичних виданнях дає змогу зробити висновок про відсутність єдиного підходу щодо визначення сучасними економістами сутності цього поняття. Натомість розгляд сучасних напрямів економічної теорії та її практичної реалізації у господарській діяльності підприємств дає змогу визначити найважливіші характеристики категорії доходу, що притаманні їй у реальних економічних відносинах суб'єктів господарювання: 1) дохід підприємства становить економічний результат його господарської діяльності за певний період часу, що ідентифікується з метою визначення чистого прибутку (збитку) за цей же період; 2) формування доходу характеризує процес отримання підприємством конкретних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу; 3) дохід підприємства є результатом використання ним економічних ресурсів (факторів виробництва); 4) дохід характеризує конкретний рівень підприємницької активності суб'єкта господарювання в умовах невизначеності (ризиків); 5) рівень доходу підприємства формується з урахуванням конкретного рівня конкурентних переваг, що базуються на його інноваційній активності; 6) формування доходу підприємства відбувається у тісному зв'язку з його конкурентним (монопольним) становищем на певному сегменті ринку товарів та послуг.

З урахуванням всіх розглянутих характеристик поняття “дохід підприємства” пропонується визначити наступним чином: “Дохід підприємства являє собою один із видів фінансового результату його господарської діяльності за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також коштів з позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків”.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ ЦУКРОВОЇ ГАЛУЗІ В АСПЕКТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

2.1. Особливості формування облікової політики підприємств цукрової галузі

Так як обліковий процес в нашій державі регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Національними Положеннями (Стандартами) обліку та іншими нормативними документами, практичне його ведення на підприємствах цукрової промисловості безпосередньо вимагає формування на кожному з них власної облікової політики. Проблема полягає в тому, що нормативні документи визначають методичні засади бухгалтерського обліку та звітності, а тому повинні доповнюватись конкретизованою методикою, яка б давала можливість забезпечити їх організацію в умовах мінливої ситуації у господарській діяльності підприємства. З практичної сторони проблема полягає у необхідності визначення власної облікової політики на кожному із підприємств цукрової промисловості зумовлюється можливістю вибору варіантів організації обліку взагалі.

Зважаючи на актуальність проблеми, проблема формування облікової політики підприємства (в т.ч. цукрової промисловості) знаходить своє відображення у наукових дослідженнях вітчизняних вчених, таких як Дерій В.А., Гарасим П. М., Задорожний З. В., Клевець В. Б., Мних Є. В., Чумаченко М. Г., Хомин П. Я., які в свої наукових працях розкривають ті чи інші аспекти формування облікової політики. Однак ряд питань залишаються невирішеними та мають дискусійний характер. Більшість невирішених проблем зумовлюють формальний підхід до організації облікової роботи на підприємствах цукрової

промисловості, який обмежується виданням наказу про облікову політику. При цьому залишається поза увагою той факт, що облікова політика - це основний методичний документ, яким підприємство повинно керуватися в своїй діяльності з дня державної реєстрації на рівні із статутом та установчими документами.

Поняття “облікова політика” увійшло до сучасної науки і практики вітчизняного бухгалтерського обліку з прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та пакета національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Воно є визначальним у системі міжнародних стандартів фінансової звітності, що зумовлено самою ідеєю стандартизації обліку та звітності.

Трактування поняття “облікова політика” як у міжнародних стандартах бухгалтерського фінансової звітності, так і в українському законодавстві передбачає, що підприємство до початку звітного періоду обирає в межах, встановлених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку тощо, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності. З одного боку, це забезпечує однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту.

Питанню облікової політики в літературі приділяють багато уваги. Підходи, визначені в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, отримали наступний розвиток, вони істотно поглиблені та розширені. Зокрема, обґрунтовано необхідність та історичну зумовленість облікової політики, сформулювали чинники, які визначають особливість діяльності підприємства, а отже, справляють вплив на формування облікової політики, досліджено методологічну та організаційну суть облікової політики цукрових заводів, її вплив на результати фінансово-господарської діяльності.

Не вщухає дискусія щодо самого поняття “облікова політика”. Варто

звернути увагу на те, що серед науковців немає єдиного бачення визначення цього терміна. Становить інтерес визначення облікової політики, яке пропонує Т. Барановська. Під обліковою політикою вона розуміє комплекс методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, що обираються підприємством із загальноприйнятих або розробляються самостійно з урахуванням особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав та інтересів власника (власників, учасників) [38]. Важливим у цьому визначенні є те, що в ньому підкреслюється зв'язок можливостей підприємства у виборі методів обліку з необхідністю дотримуватися нормативної бази бухгалтерського обліку, хоча використаний вислів “загальноприйняті принципи” є в даному випадку дещо некоректним.

На нашу думку, визначення облікової політики, дане С. Свірко, є найбільш змістовним: “сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності” [62]. Якщо його уточнити, враховуючи ідею Т. Барановської, а також попередні визначення, то вийде наступне: облікова політика суб'єкта господарювання – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(с)БО, іншими нормативними документами, затвердженими міністерством фінансів та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів.

Слід зазначити: всі літературні джерела, на які зроблено посилання, конкретизують і уточнюють підхід до поняття “облікова політика”, що зафіксовано в міжнародних та національних стандартах. Можна вважати, що питання облікової політики підприємства (в т.ч. цукрових заводах) є глибоко опрацьованим у теоретичному плані. Щоб донести його до практики, доцільно розробити окремий нормативний документ П(с)БО “Облікова політика”. Прикладом може слугувати Положення з бухгалтерського обліку “Облікова

політика організації”, яке затверджене міністерством фінансів Російської Федерації (від 9 грудня 1998 р.); у ньому чітко окреслено, як має визначатися облікова політика, порядок її розкриття та внесення змін. Стандартизація підходів до визначення, затвердження і розкриття облікової політики на підприємствах і в організаціях впорядкує ведення бухгалтерського обліку на цукрових заводах, не обмежуючи суб'єктів господарювання у виборі передбачених нормативною базою способів, методів і форм бухгалтерського обліку.

У літературних джерелах, крім висвітленого тлумачення облікової політики, є ще одне, яке з'явилося саме у вітчизняній науковій літературі. Це підхід до облікової політики як категорії національної системи бухгалтерського обліку. Так, М. Пушкар пише, що облікова політика в Україні складається з двох рівнів: державних органів з розвитку системи обліку і окремих підприємств щодо забезпечення надійної фінансової звітності [58]. Крім того, він визначає окремі елементи облікової політики: теорію, методологію, технологію, організацію [58]. Ф. Бутинець, Н. Малюга, А. Пилипенко та В. Отенко також виділяють два рівні облікової політики: I - політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку; II - політика окремого підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності.

Отже, під обліковою політикою в нашому випадку для підприємств цукрової промисловості слід розуміти сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного угруповання й узагальнення фактів господарського життя, прийняту цукровим заводом. Тобто облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку. Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Облікова політика охоплює принципи, методи способи та процедури, прийняті на підприємстві цукрової промисловості для складання та подання фінансових звітів. Безпосередню участь під час формування облікової політики, а також відповідальність за її формування, як правило, беруть на себе директор цукрового заводу і головний бухгалтер.

Під час формування облікової політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової політики, а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Облікова політика повинна відповідати вимогам повноти, обачності, принципам превалювання сутності над формою, послідовності, безперервності, періодичності та іншим принципам, передбаченим Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

У широкому розумінні облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, її зміст частково розкривається і в установчих документах підприємства, які закладають основи побудови всієї господарської і управлінської системи підприємства. Облікова політика конкретного підприємства затверджуються наказом керівника.

Новостворене підприємство оформляє обрану облікову політику до першої публікації бухгалтерської звітності, але не пізніше 90 днів з дня набуття прав юридичної особи (державної реєстрації).

Отже, можна сказати, що облікова політика адаптована до цілей конкретного підприємства цукрової промисловості, спрямовується на формування обліково-аналітичного механізму управління, що дозволяє забезпечити підтримку конкурентоспроможності, стабільність розвитку підприємства, мінімізувати рівень комерційного ризику. Для формування облікової політики цукрового заводу має визначальне значення правильність вибору її складових та їх конкретизація відносно кожного суб'єкту господарювання.

Від стану облікової політики цукрового заводу, зокрема залежить рівень організації бухгалтерського обліку, якість і правдивість обліку, забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів достовірною та своєчасною інформацією та, загалом, фінансовий стан конкретного суб'єкта господарювання.

Основними причинами, що зумовлюють формування облікової політики підприємства цукрової промисловості в Україні, є:

- перехід нашої держави на національні стандарти бухгалтерського обліку, що базуються на міжнародних розробках в цій галузі, передбачає надання фінансовій звітності більше управлінської, інформаційної спрямованості;

- концепція бухгалтерського обліку в Україні, сформована на основі міжнародних і національних стандартів, може бути представлена як багаторівнева структура, до складу якої входять на:

- мікроекономічному рівні – виробничі системи;
- макроекономічному рівні – національно-господарські галузеві системи, фінансово-промислові системи;
- глобальному рівні – міжнародні транснаціональні господарські, фінансові та фінансово-промислові системи.

На міжнародних та державних рівнях встановлюється загальні правила бухгалтерського обліку, які повинні оптимально поєднувати державу регламентацію із засадами ринкової економіки. В масштабах цукрової галузі ці правила уточнюються. Докладна розробка правил і визначення механізму їх реалізації мають здійснюватися на підприємстві. Оскільки кожному підприємству властиві свої особливості, то під час розробки облікової політики необхідно передбачити ті принципи, методи і процедури, які характерні для його діяльності. При чому правила, які підприємство розробляє самостійно, не повинні суперечити загальноприйнятим вимогам П(С)БО, та іншим нормативним документам з регулювання бухгалтерського обліку.

Після відмови держави від жорстокої регламентації в обліку і впровадження в господарську практику П(С)БО у підприємств цукрової

промисловості з'явилися альтернативні варіанти організації обліку з багатьох напрямів господарської діяльності. Допускається багатоваріантність вирішення питань амортизації основних засобів та нематеріальних активів, методів оцінки виробничих запасів, обліку витрат на виробництво й калькуляції собівартості, порядку формування резервів сумнівних боргів тощо. Обраний оптимальний варіант ведення бухгалтерського обліку має бути узаконений, тобто знайти відображення в наказі про облікову політику підприємства.

Прийняття підприємствами різної політики щодо окремих розділів бухгалтерського обліку, яка визначається підходами у виборі складу й порядку ведення рахунків, способи оцінки активів і відображення їх в калькуляції витрат тощо, ускладнює завдання зіставності та інтерпретації фінансових звітів зовнішніми користувачами та аудиторами.

Фінансова звітність повинна бути зрозумілою всім зовнішнім користувачам, які матимуть змогу порівнювати фінансові звіти не тільки підприємств однієї цукрової галузі, а й підприємств різних галузей як однієї, так і різних країн. Це необхідно для того, щоб порівняти і оцінити фінансовий стан підприємств, тенденції змін результатів їх діяльності, та визначити напрями розвитку економічних взаємовідносин між виробничими системами - фірмами, які б могли стати потенційними діловими партнерами на ринку. Адже, як зауважує Є. Мних, “ні процеси іноземного інвестування, ні торгівлі, ні інформаційного обліку не можливі за різних систем обліку, розбіжності показників і заходів, тому що оцінки інтересів будуть рівними” [31, с.7]. Зіставність звітів досягається додержанням вимог П(С)БО, разом із розкриттям облікової політики підприємства за всіма розділами бухгалтерського обліку.

В умовах вільних, нерегламентованих ринкових відносин, коли сфера товарообміну є вкрай не стійкою, успіх підприємства визначається знанням потреб ринку і стану зовнішнього середовища, в якому воно діє. Особливе місце у цьому процесі відводиться фінансовій звітності, яка є кінцевою подією облікової політики й характеризує економічну діяльність підприємства у зовнішньому середовищі. За таких умов облікова

політика має управлінську спрямованість та визначає конкурентоспроможність підприємства, його потенціал у діловій співпраці, оцінює ступінь гарантованості економічних інтересів самого підприємства і його партнерів у фінансових та інших відносинах.

Розвиток ринкових відносин сприяє збільшенню кількості користувачів фінансової інформації. Це пояснюється тим, що кожна структура може знайти і утримати своє місце на конкретному ринку. Пошук пріоритетів і вибір правильної стратегії невід’ємно пов’язані із коригуванням правил, посиленням одних та послабленням значущості інших чинників, що відображується в обліковій політиці підприємства. У цьому разі особливої уваги заслуговує важлива складова облікової політики – управлінський облік, який забезпечує виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку й прийом інформації, необхідної управлінському персоналу для розробки бізнес-планів, фінансових бюджетів, і сприяє вирішенню поточних та довгострокових економічних завдань цукрового заводу.

Отже, облікова політика пов’язана з господарською діяльністю виробничих систем і, як правило, спрямована на їх розвиток та вдосконалення.

Однак на практиці часто виробнича система не досягає потрібного рівня або ці процеси здійснюються дуже поволі. Чим пояснити, що розробляючи нові, найдосконаліші організаційні процеси обліку, до яких належить й облікова політика, ми не одержуємо належних результатів і чому в практичній діяльності далеко не повністю використовуються можливості облікової політики?

На жаль, як справедливо наголошується в економічних дослідженнях, керівництво підприємств цукрової промисловості не приділяється належної уваги процесу формування облікової політики [36, с. 56].

Ситуацію, що склалася, можна пояснити такими основними причинами.

По-перше, в Україні не сформувалися стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура, основними елементами якої є біржі, аукціони, кредитна та емісійна системи, інформаційні технології й засоби ділової

комунікації, система страхування комерційного ризику, спеціальні зони вільного підприємництва тощо. Тобто об'єктивно складається така ситуація, коли не можливо достатньо повно реалізувати не тільки специфічні, а й основні принципи бухгалтерського обліку: безперервність, послідовність та нарахування. Потреба у розкритті таких принципів відпадає, якщо їх дотримуються у фінансових звітах [62, с.64].

В обліковій політиці слід відображувати тільки ті положення бухгалтерського обліку, які мають кілька дозволених нормативними актами більш високих рівнів варіантів застосування. Однозначні вимоги законів, положень, інструкцій, що використовуються в бухгалтерському обліку, у наказі про облікову політику не повинні повторюватися [30, с.11].

По-друге, поряд з проблемами формування ринкових структур, зростанням виробництва та розвитком комерційних зв'язків відбуваються процеси встановлення нового економічного мислення, нової етики управління, адаптації бухгалтерського обліку до реалій господарювання, наближення його до світової облікової практики та умов ринкової економіки. Відсутність достатньо досвіду роботи у новому економічному середовищі негативно позначається на процесах формування облікової політики.

По-третє, в господарській практиці трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. В результаті функціональна діяльність – планування, облік, аналіз, звітність тощо - на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо. Причиною виникнення такої ситуації можуть бути явища заорганізованості, управління без урахування об'єктивних законів розвитку .

Так як основною метою діяльності будь-якого підприємства є позитивний фінансовий результат – прибуток, в основі якого є доходи, то встановлення основних елементів облікової політики підприємства щодо доходів має дуже велике практичне значення для функціонування підприємства. Опираючись на міжнародну практику та чинні законодавчо-нормативні документи з обліку та

звітності, національні стандарти бухгалтерського обліку, кожне підприємство самостійно обирає та визначає свою облікову політику, основною метою якої є максимізація доходів та в кінцевому результаті отримання позитивних фінансових результатів.

2.2. Облік доходів та їх відображення у фінансовій звітності цукрових заводів.

Зміни, що відбулися у вітчизняній економіці, безпосередньо вплинули як на окремі підприємства, так і в цілому на промисловість України. З розвитком ринкових відносин складається новий механізм функціонування національної економіки, при якому змінюються виробничі відносини і підвищується відповідальність суб'єктів ринку за результати своєї діяльності [11, с. 260]. Повний комерційний розрахунок, відсутність прямих вказівок з боку органів виконавчої влади, а також можливість застосування різних варіантів облікової політики обумовили той факт, що підприємства самостійно визначають стратегію економічного розвитку .

При цьому, функціонування кожного суб'єкта господарювання можливе лише при наявності достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати його діяльності [28, с. 10]. Тому питання бухгалтерського обліку доходів та контролю за їх формуванням і відображенням у обліку та звітності підприємств є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками.

Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів свідчить про те, що дискусії, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем обліку доходів усе ще тривають. Однак, на наш погляд результати досліджень щодо конкретизації питань визначення й класифікації доходів діяльності підприємств цукрової промисловості для цілей бухгалтерського обліку, а разом з тим і податкових розрахунків є недостатніми і потребують подальшого вивчення й уточнення.

Значні відмінності у методиці обліку доходів та відображення їх у звітності для використання різними групами користувачів спричинені розвитком нормативної та методичної бази за різними напрямками без відповідної узгодженості. Саме тому питання методики бухгалтерського обліку доходів та їх формування й відображення у звітності є досить актуальними, їх досліджують як науковці, так і бухгалтери, аналітики та менеджери.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значущість обліку доходів діяльності, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління зумовили вибір теми нашого дослідження метою якого є теоретичне обґрунтування положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення найважливіших аспектів організації і методики обліку доходів та їх відображення у фінансовій звітності цукрових підприємств.

Головною проблемою обліку доходів підприємства в Україні є повнота та своєчасність їх відображення у системі обліку. Так, за даними численних публікацій та експертних опитувань, питома вага доходів, не відображених в обліку, становить від 30 до 70% за оцінкою різних фахівців. Ця проблема досить багатопланова, складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, системи оподаткування й тіньового сегмента української економіки.

В сучасному обліку підприємства не можуть з найвищим ступенем достовірності оцінити свій реально отриманий дохід, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Підприємство занижує свої доходи і це призводить до заниження бази оподаткування для підприємства. Таким чином, підприємства надають недостовірну інформацію користувачам під час представлення фінансової, податкової, статистичної звітності. Що призведе до прийняття неправильних економічних рішень на рівні окремо взятого підприємства та країни в цілому.

Також однією з головних проблем є відсутність єдиної інформаційної бази норм і нормативів підприємства для контролю і обліку за доходами підприємств. Тому, що порівняно з закордонною продукцією вітчизняна

продукція характеризується дуже високою матеріаломісткістю. Це можна пояснити тим, що велика кількість матеріалів, що списується на витрати підприємств, розкрадаються або йдуть на виготовлення тіньової продукції.

Важливою є проблема постійних розбіжностей, що існують між податковим та бухгалтерським обліком доходів. Тому це й призводить до виникнення подвійного обліку доходів і потребує як найшвидшого усунення шляхом удосконалення чинного законодавства України з цих питань.

Облік доходів здійснюється відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” [64]. Доходи відображаються в бухгалтерському обліку і включають до складу Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат.

Звичайна діяльність			
Операційна діяльність		Інша діяльність	
Основна функції	Інша операційна функції	Фінансова	Інвестиційна
виробництво збут	управління		

Рис. 2.1. Види діяльності підприємств

Згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” та П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” вся діяльність підприємств, а в тому числі і цукрових заводів поділяється на звичайну і надзвичайну [73, с. 530], які схематично зображено на рис. 2.1.

Звичайною діяльністю досліджуваного підприємства вважається діяльність, що здійснюється відповідно до його статуту. Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт і надання послуг, реалізація оборотних активів. В свою чергу, звичайна діяльність підприємства включає операційну, фінансову та інвестиційну [72, с. 494].

Операційною діяльністю є будь-яка основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, що не є інвестиційними чи фінансовими. Основна операційна діяльність пов'язана із виробництвом або реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), що є метою створення

підприємства і забезпечує основну частину доходу підприємства [35, с. 93]. Інша операційна діяльність включає реалізацію інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), операційну оренду активів, одержання або сплату санкцій. Разом з тим, до складу інших доходів від операційної діяльності відносяться:

- безоплатне одержання оборотних активів;
- вартість виявлених унаслідок інвентаризації надлишків;
- інші доходи, що виникають під час господарської діяльності підприємства та не відносяться до фінансової та інвестиційної діяльності.

Під інвестиційною діяльністю розуміємо придбання і реалізацію активів, що амортизуються (основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних активів), а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів. Іншими словами інвестиційна діяльність - це вкладення капіталу з метою отримання доходу. Фінансові вкладення звичайно є інвестиційною діяльністю для промислового підприємства [64, с. 281].

Відзначимо і те, що фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства - залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди.

Надзвичайною діяльністю вважають такі операції чи події, які відрізняються від звичайної діяльності та щодо яких не передбачається, що вони будуть повторюватися періодично або в кожному подальшому звітному періоді [34, с. 449].

На основі вище зазначеного, враховуючи специфіку фінансово-господарської діяльності досліджуваних цукрових підприємств, вважаємо за доцільне запропонувати внесення змін до класифікації видів діяльності і побудови рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” [71, с. 314]. (табл. 2.1).

Важливим є той факт, що на основі внесених нами пропозицій буде сформований єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності щодо

використання таких понять як: “звичайної”, “операційної”, “фінансової”, “інвестиційної” діяльності підприємства і “надзвичайних подій” з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності.

Окрім того, на користь наведених пропозицій свідчить і той факт, що практична реалізація останніх сприятиме більш чіткому і зрозумілому визначенню доходів від конкретних видів діяльності для різних зацікавлених користувачів фінансової звітності, до числа яких відносяться не лише професійні бухгалтери із спеціальними знаннями обліку, а й звичайні особи, громадськість тощо.

Відзначимо те, що для прийняття відповідних рішень користувачам важливо мати повну, правдиву та неупереджену інформацію щодо доходів цукрових заводів. Така інформація знаходить відображення у Звіті про фінансові результати. На сьогоднішній день дана форма звітності складається із трьох розділів [51, с. 13]. У зв'язку з тим, що досліджувані нами підприємства не є акціонерним, то третій розділ даного Звіту не заповнюється.

Таблиця 2.1

Схема рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності” згідно визначених пропозицій

Відповідно до Плану рахунків	Відповідно до пропозицій
70 «Доходи від реалізації»	70 «Доходи від реалізації»
71 «Інший операційний дохід»	71 «Інший операційний дохід»
72 «Дохід від участі в капіталі»	72 «Дохід від участі в капіталі»
73 «Інші фінансові доходи»	73 «Доходи від фінансових операцій»
74 «Інші доходи»	74 «Доходи від інших видів діяльності»
75 «Надзвичайні доходи»	75 «Доходи від надзвичайних подій»
76 «Страхові платежі»	76 «Страхові платежі»
79 «Фінансові результати»	79 «Фінансові результати»
791 «Результат основної діяльності»	791 «Результат операційної діяльності»
792 «Результат фінансових операцій»	792 «Результат фінансових операцій»
793 «Результат іншої звичайної діяльності»	793 «Результат іншої звичайної діяльності»

794 «Результат подій»	надзвичайних	діяльності»	794 «Результат надзвичайних подій»
-----------------------	--------------	-------------	------------------------------------

Другий розділ спрямований на облік лише витрат, якщо бути більш точними, то на облік елементів операційних витрат. А безпосереднє відношення до доходів підприємства має розділ перший під назвою “Фінансові результати”. Саме тут накопичується інформація про доходи (виручку) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (код 010); інші операційні доходи (код 060); дохід від участі в капіталі (код 110); інші фінансові доходи (код 120); інші доходи (код 130) та надзвичайні доходи (код 200) [73, с. 156].

На наш погляд, доцільною виступає зміна назви рядка форми № 2 “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” (код рядка 035) на “Дохід (виручка) від реалізації за мінусом вирахувань з доходу”, оскільки існуюча назва статті призводить до неправильного тлумачення поняття чистого доходу від реалізації продукції. Це підтверджує практика роботи бухгалтера на досліджуваних підприємствах.

Виходячи із раніше наданих пропозицій щодо застосування схеми рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності”, вважаємо, що треба назву статті 130 “Інші доходи” змінити на назву “Доходи від інших видів діяльності”. Крім цього, в статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” (код рядка 010) доцільно було б конкретизувати інформацію про доходи від основної операційної діяльності у напрямках деталізації даних про доходи від реалізації готової продукції, доходи від реалізації товарів і доходи від реалізації робіт та послуг.

Більш детальна класифікація зазначених доходів дасть можливість засновникам підприємства під час здійснення контролю та обліку фінансово-господарської діяльності визначитись із пріоритетними напрямками останньої. Адже для визначення економічної вигоди підприємства протягом звітного періоду, яка виникає в процесі його діяльності, необхідно знати, який саме її вид сприяє найвигіднішому припливу власного капіталу.

У табл. 2.2 наведемо форму Звіту про фінансові результати, запропоновану нами на підставі викладених вище рекомендацій.

Звіт про фінансові результати є основним документом, що узагальнює інформацію про доходи і результати діяльності підприємств у бухгалтерському обліку [64, с. 512].

На основі внесених нами пропозицій буде сформований єдиний підхід для складання і подання всіх форм звітності щодо використання таких понять, як: “операційної”, “звичайної”, “фінансової”, “інвестиційної” діяльності підприємства і “надзвичайних подій” з безпосередньою відповідністю їх з рекомендаціями щодо структури рахунків обліку фінансових результатів діяльності.

Практична реалізація останніх сприятиме більш чіткому і зрозумілому визначенню доходів від конкретних видів діяльності для різних зацікавлених користувачів фінансової звітності, до числа яких відносяться не лише професійні бухгалтери із спеціальними знаннями обліку, а й звичайні особи, громадськість тощо.

Таблиця 2.2

Запропонована форма Звіту про фінансові результати

			Коди
Дата (рік, місяць, число)			
Підприємство за ЄДРПОУ			
Територія Україна за КОАТУУ			
Форма власності за КФВ			
Орган державного управління за СПОДУ			
Галузь харчова промисловість за ЗКГНГ			
Вид економічної діяльності виробництво цукру за КВЕД			
Одиниця виміру: тис. грн. Контрольна сума			
Адреса			
ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
за рік			
Форма № 2 Код за ДКУД			
1. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	3 а попередній період
1	2	3	4
Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від реалізації готової продукції* дохід від реалізації товарів* дохід від реалізації робіт і послуг*	010 010.1 010.2 010.3		
Податок на додану вартість	015		
Акцизний збір	020		

Інші вирахування з доходу	030		
Дохід (виручка) від реалізації за мінусом вирахувань з доходу*	035		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	040		
Валовий:			
Прибуток	050		
Збиток	055		
Інші операційні доходи	060		
Адміністративні витрати	070		
Витрати на збут	080		
Інші операційні витрати	090		
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток	100		
Збиток	105		
Доход від участі в капіталі	110		
Інші фінансові доходи	120		
Доходи від інших видів діяльності*	130		
Фінансові витрати	140		
Витрати від участі в капіталі	150		
Інші витрати	160		
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування:			
Прибуток	170		
Відстрочені податкові активи*	170.1		
Відстрочені податкові зобов'язання*	170.2		
Збиток	175		
Податок на прибуток від звичайної діяльності	180		
Фінансові результати від звичайної діяльності:			
Прибуток	190		

продовження табл. 2.2

Збиток	195		
Продовження таблиці 2			
1	2	3	4
Надзвичайні:			
Доходи	200		
Витрати	205		
Податки з надзвичайного прибутку	210		
Чистий:			
Прибуток	220		
Збиток	225		
II. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Найменування показника	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Матеріальні затрати	230		
Витрати на оплату праці	240		
Відрахування на соціальні заходи	250		
Амортизація	260		
Інші операційні витрати	270		
Разом	280		
III. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ			
Назва статті	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Середньорічна кількість простих акцій	300		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	310		
Чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	320		
Скоригований чистий прибуток, що припадає на одну просту акцію	330		
Дивіденди на одну просту акцію	340		

В умовах загострення світової фінансово-економічної кризи та очікуваних настроїв її другої хвилі, більшість вчених приділяють особливу увагу визначенню та обліку доходів і витрат підприємства, як складових елементів узагальнюючих фінансових результатів діяльності підприємства. Для України питання визначення доходів та витрат набули особливого значення в контексті прийняття в 2011 році Податкового кодексу. До прийняття Податкового кодексу в бухгалтерському і податковому обліку існували істотні розбіжності між сумою доходів та витрат, що відображались в бухгалтерському та податковому обліку. Прийняття Податкового кодексу України в певній мірі узгодило суперечності між податковою та бухгалтерською практикою обліку, проте не змогло повністю нівелювати існуючі розбіжності.

В таблиці 2.3 наведено порівняльну характеристику визначення, класифікації та оцінки витрат відповідно до вимог П(С)БО, МСФЗ, ПКУ.

Як видно з таблиці 2.3, визначення терміну “витрати” у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, проте ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат. Найбільш принципові суперечності виявлено щодо класифікації та складу витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84 [42], згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [56] та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.3

Порівняння витрат за МСФЗ, П(С)БО, ПКУ

МСФЗ	П(С)БО	ПКУ
Визначення терміну		
Витрати - це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Витрати - сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення) (ст. 14.1.27)
Класифікація та групування витрат		

продовження табл. 2.3

МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів й надзвичайні витрати	Витрати класифікуються в залежності від видів діяльності (138.1.1. Витрати операційної діяльності та інші витрати) та по економічним елементам (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; амортизація, загальновиробничі витрати, витрати на придбання послуг, прямо пов'язаних з виробництвом та інших прямих витрат)
Елементи витрат		
МСБО 1 встановлена класифікація: характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п.91). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати (п.92).	1) собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: 2.2) адміністративні витрати; 2.3) витрати на збут; 2.4) інші операційні витрати 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати [п. 10-20].	1) витрати операційної діяльності: 1.1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг 1.2) витрати банківських установ 2) інші витрати: 2.1) загальновиробничі витрати 2.2) адміністративні витрати 2.3) витрати на збут 2.4) інші операційні витрати 2.5) фінансові витрати 2.6) інші витрати звичайної діяльності 2.7) амортизація 2.8) інші витрати господарської діяльності, до яких розділом 3 ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат [42, ст. 138]
Визнання витрат		
За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками конкретних доходів, що одночасно визнаються	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	Відповідно до норм Податкового кодексу витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг (п.138.4); інші витрати визнаються витратами того

Поряд з цим в п.1 ст.138 ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші). Згідно з вище зазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що

операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. Таким чином п.138.1 ПКУ [42] потребує уточнення і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати).

Аналогом П(С)БО 15 “Дохід” [45] в міжнародній практиці є МСФЗ 18 “Дохід” [7], в якому також визначено умови визнання доходів, отриманих від різних видів діяльності. Для встановлення відповідності вимог П(С)БО 15 “Дохід” та МСФЗ 18 “Дохід” відносно визначення доходів підприємства, в таблиці 2.4 проведений порівняльний аналіз основних положень цих документів.

Таблиця 2.4.

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСФЗ 18 відносно умов визнання доходів

П(С)БО 15	МСФЗ 18	ПКУ
Визначення доходу		
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) (п.3 ПСБУ	Дохід - це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду, у формі припливу або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, які впливають на збільшення капіталу, окрім вкладів засновників (п.70) [2].	14.1.56. Доходи - загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній економічній зоні, так і за її межами
Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності наступних умов:		
покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);	а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;	137.1. Дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар.
підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);	б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;	

продовження табл. 2.4

сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;	в) суму доходу можна достовірно оцінити;	
є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.	г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди; г) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.	7.5. У разі продажу товарів за договором комісії платником податку - комітентом датою отримання доходу від такого продажу вважається дата продажу товарів, що належать комітенту, яка зазначена у звіті комісіонера (агента).
Визнання доходів від надання послуг		
10. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	20. Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу.	137.1. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складання акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. 137.3. У разі якщо платник податку виробляє товари, виконує роботи, надає послуги з довготривалим (більше одного року) технологічним циклом виробництва, доходи нараховуються платником податку самостійно відповідно до ступеня завершеності виробництва ПКУ [1]
Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:		
можливості достовірної оцінки доходу;	а) можна достовірно оцінити суму доходу;	
ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;	б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;	
можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;	в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу;	
можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.	г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.	

продовження табл. 2.4

Відповідає класифікації встановленій П(С)БО 3: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи (п.7) [3].	М(С)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів: А) дохід від реалізації товарів; Б) дохід від надання послуг; В) відсотки, роялті, дивіденди.	Згідно зі ст. 135.1 доходи поділяються: - доходи від операційної діяльності (склад яких встановлений ст. 135.4); - інші доходи (склад яких встановлений п. 135.5)
---	--	---

Проведені дослідження порядку визнання доходу за П(С)БО 15 “Дохід” та МСФЗ 18 “Дохід” довели абсолютну ідентичність вимог цих двох нормативних документів.

2.3. Особливості організації управлінського обліку доходів підприємства

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює зростання потреби в інформації, яка потрібна для планування, контролю і прийняття управлінських рішень. Формування та надання такої інформації є головним завданням управлінського обліку. Інформація, яку надає управлінський облік, зорієнтована на задоволення потреб як стратегічного, так і поточного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих менеджерів. Тобто управлінський облік є складовою процесу управління, що надає інформацію важливу для: визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації, контролювання її поточної діяльності, оптимізації використання ресурсів, оцінки ефективності діяльності, зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень. Кінцевою метою управлінського обліку є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства. Тому управлінський облік є необхідною складовою інформаційно-аналітичного забезпечення.

Управлінський облік, на відміну від фінансового обліку - це не тільки

облік факту, а прогнозування, планування, облік і аналіз витрат і результатів. Категорії доходів в управлінському обліку на сьогоднішній день не можна вважати остаточно визначеними. Більш того, на даний момент теорія управлінського обліку повністю зосереджена на витратах підприємства, методиках калькуляції і визначення собівартості, незаслужено залишаючи поза увагою величезну кількість проблем, пов'язаних з управлінням доходами підприємства. Тим часом, доходи є основною складовою діяльності будь-якої підприємства. Головна мета – отримання прибутку – не може бути реалізована без отримання достатнього рівня доходів. Не варто заперечувати, що така важлива економічна категорія, як дохід, вимагає обліку, контролю і управління, а, отже, повинна бути об'єктом управлінського обліку і знаходитися під пильною увагою управлінського персоналу підприємства. Все вищезазначене обумовлює актуальність управління доходами підприємства.

В даний час традиційні системи управлінського обліку, що не виходять за рамки системи обліку витрат, зазнають критики. На зміну їм в епоху конкуренції і розвитку виробництва, у наукових працях і практичних розробках багатьох авторів, таких як Нападовська Л.В., Шевчук В.О., Пушкар М.С., Івашкевич В.Б., Сопко В.В., Керимов В.Є., Джай К. Шим визначено, що об'єктом управлінського обліку є рух грошових потоків, дебіторської і кредиторської заборгованості, зміни в чистих активах і власності.

Дані управлінського обліку використовують на всіх рівнях управління підприємством, що потребують інформації. Він є інформаційною основою прийняття управлінських рішень всередині підприємства на оперативному, поточному і перспективному рівнях менеджменту.

У процесі еволюції економічна категорія “управлінський облік” зазнала певних змін. Значний теоретичний доробок вітчизняних та зарубіжних вчених, зауважує Ю.О. Шумило, вимагає уважного аналізу, в процесі якого стає можливою систематизація підходів та вироблення єдиної точки зору щодо тлумачення поняття “управлінський облік”. Щодо сучасних поглядів на сутність управлінського обліку то їх розкрито у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Підходи до визначення сутності категорії “управлінський облік”

Автори	Характеристика сутності категорії «управлінський облік» з точки зору зазначених авторів
О.Бородкін, Л.Н. Ветрова, Б.Жданов, В.Б. Івашкевич, В.Ф. Палій	Управлінський облік не є бухгалтерським обліком, а системою управління підприємством
В.Е. Керимов, К.А. Медведко, Л.В. Нападівська, В.Г. Щіробочков	Управлінський облік можна визначити як інтегровану інформаційну систему внутрішньогосподарського обліку, що надає інформацію про затрати і доходи як всієї організації, так і її окремих структурних підрозділів, яка призначена для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень
Л. Г нилицька, З.Гуцайлюк, Т.Каменська, Є. Кириченко	Управлінський облік - це інтегрована система обліку затрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем перспективного розвитку акціонерних товариств
М.С. Кузьміна, Я.В. Соколов	Управлінський облік - це створена підсистема бухгалтерського обліку в цілях інформаційного забезпечення менеджменту
І. Білоусова, Є. Бокова, А. Глушаченко, А. Загородній, М. Корягін, в. Б. Моссаковський, М. Сірош, Р. Чумак	Управлінський облік - це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою, для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації
С. Зарубін	Під системою управлінського обліку будемо розуміти синтез організаційної структури та функцій, які вона виконує по забезпеченню процесів виявлення, вимірювання, накопичування, аналізу, підготовки, інтерпретації й передачі інформації, необхідної керівництву компанії для прийняття управлінських рішень

На думку Шумило Ю.О., кожне з цих тверджень має право на існування, оскільки управлінський облік можна розглядати як інструмент і механізм, так і як функцію. Абсолютно не суперечить підхід, де визначено управлінський облік як процес чи інформаційну систему, оскільки практичний бік застосування управлінського обліку на практиці не зміниться жодним чином. Отже, управлінський облік - це сукупність аналітичних даних, які збираються, оброблюються та подаються для всіх рівнів управлінців підприємства у зручній регламентованій формі, з метою ефективного управління підприємством.

Процес управління підприємством нерозривно пов'язаний зі збором, переробкою і видачею інформації, яка одночасно є предметом і продуктом управлінської праці, а відповідно система збору, зберігання і перетворення інформації - найважливішим елементом системи управління [80].

В цих умовах виникає об'єктивна доцільність продовження досліджень з проблемних питань організації управлінського обліку доходів на виробничому підприємстві та напрямків його подальшого розвитку. З цією метою обґрунтовується необхідність та послідовність бюджетування доходів.

Для побудови грамотного управління бізнес-процесами в управлінському обліку доцільно класифікувати систематичні доходи за сегментами їхнього утворення. Якщо підприємство має розгалужену структуру, управління такими доходами по сегментах їхнього утворення відіграє важливу роль в управлінні цілим підприємством. Подальша диференціація управлінського обліку доходів може здійснюватися шляхом їх відображення за центрами відповідальності та отримання. Побудова грамотної ієрархії в системі управління дозволяє підвищити ефективність діяльності компанії, її прибутковість і забезпечити стабільне існування в мінливих умовах сучасної економіки.

Відмінною рисою управлінського обліку є використання методів бюджетування витрат і результатів виробничо-господарської діяльності. На думку В.Б. Івашкевича бюджетування це система внутрішньофірмового корпоративного управління за допомогою певних фінансових інструментів, таких як бюджети [21, с. 449].

За визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів і спеціалістів з управлінського обліку (США), бюджет - це кількісний план у грошовому виразі, підготовлений і прийнятий на певний період, який показує планову величину доходу, яка повинна бути досягнута, і (або) витрат, які повинні бути знижені протягом цього періоду, а також капітал, який необхідно залучити для досягнення даної мети [69, с. 86].

Відомий американський фахівець-практик Джай К. Шим частково ототожнює планування і бюджетування та визначає останнє як розподілену

систему погодженого управління діяльності підрозділів підприємств. На початку звітної періоду бюджет являє собою кількісний план або стандарт, який формалізує очікування менеджерів щодо обсягу реалізації, витрат та інших фінансових операцій у майбутньому періоді. Крім того, він відіграє роль вимірника, який дозволяє менеджерам керувати на базі відхилень: порівнювати отримані результати із запланованими і корегувати подальшу діяльність [16, с. 136].

З точки зору німецького фахівця Ногуа співвідношення планування і бюджетування можна сформулювати таким чином: планування - правильний шнур, на який “нанизуються” дії структурних одиниць підприємства; бюджетування означає узгодження діяльності підприємства для досягнення вартісних цілей [23, с. 38].

У своїй полеміці економісти сходяться в одному, що бюджет - це план, який містить вартісні показники, бюджетування - це окремий випадок планування. На нашу думку, відокремлювати планування від бюджетування в управлінському обліку не потрібно. І той, і інший процеси є частинами одного інтегрованого процесу “планування” та нелогічні один без одного.

Бюджет взагалі, а бюджет доходів, особливо, - це підсумок багатьох дискусій і рішень, які стосуються майбутнього підприємства. Бюджети відіграють суттєву роль у діяльності менеджерів. Планова функція бюджету – одна з багатьох, таких, як оцінка виконання, координування діяльності, планування постачання, комунікації, мотивації, оцінки керівників.

Бюджетний процес на підприємствах, зазвичай, включає наступні етапи: (1) планування діяльності підприємства в цілому і по його підрозділах; (2) розробка проекту бюджету; (3) прорахунок варіантів плану, внесення коректив; (4) остаточне планування та облік умов, які змінюються.

Бюджетування доходів підприємства – невід’ємна частина як короткострокового, так і довгострокового планування. У будь-якому випадку виділяються такі стратегічні аспекти, як ресурси підприємства, поведінка конкурентів, поточний та прогнозний ринковий попит. Існує думка, що

обговорення цих аспектів і є сумішшю творчості, аналізу і володіння поточною ситуацією [33, с. 439].

Як базу для оцінки фактичних результатів краще брати бюджетні, а не звітні дані про доходи минулих періодів. Крім того, користь від порівняння з минулими періодами може бути знижена через зміни в технології, персоналі, зміні продукції та зміни загальних економічних умов. Генеральний бюджет підприємства являє собою план-прогноз обсягу і результатів діяльності підприємства в цілому, розробляється як самостійний документ або є узагальненням локальних бюджетів центрів відповідальності.

Отже, як ми відзначали раніше, першим кроком у складанні генерального бюджету є планування “вузьких місць”, і найчастіше, це складання бюджету реалізації. Передбачення обсягів реалізації, зазвичай, є відправним пунктом бюджетування також і тому, що виробнича програма та розмір запасів залежать від обсягів реалізації [63, с. 393].

Загальна сума реалізації у бюджеті доходів використовується в подальшому при розробці бюджету прибутку. Бюджет реалізації часто є результатом збору інформації. Однак обсяг реалізації може обмежуватися наявною виробничою потужністю. В такому випадку вона є “стримуючим фактором”, а отже відправним пунктом для бюджетування.

Термін “прогнозування реалізації” іноді відрізняють від терміну “планування реалізації”. Прогнозування - це оцінка, передбачення, що стане або не стане бюджетом реалізації. Прогноз перетворюється в бюджет у тому випадку, якщо управління допускає його як реальність. Прогноз часто веде до узгодження управлінських планів так, що остаточний бюджет реалізації суттєво відрізняється від початкового прогнозу. Компанія може планувати тільки ті показники, якими вона здатна керувати, наприклад велику частину витрат. Інші показники – попит, ризики, дії конкурентів – можна тільки прогнозувати. При складанні бюджету підприємства основна увага приділяється, як правило, його видатковій частині, а дохідна частина недостатньо деталізується і найчастіше не обґрунтовується. Правильний вибір методів прогнозування доходів компанії

та облік всіх суттєвих факторів, що впливають на значення прогнозу, дозволяє зробити його більш точним. Віце-президент по маркетингу часто несе персональну відповідальність за підготовку бюджету реалізації, що полягає у кількісному обґрунтуванні бізнес-плану [17, с. 112].

Прогноз доходів необхідний компанії не тільки для визначення майбутніх фінансових показників, але й для розробки стратегії і тактики на прогнозний період. Потрібно відзначити, що прогноз – не самоціль. Тому методи прогнозування не повинні бути особливо точними, а повинні лише коректно відображати специфіку бізнесу і вірно вказувати напрямок управлінських рішень, прийнятих компанією. Як і при прогнозуванні взагалі, при прогнозуванні доходів використовуються експертні і статистичні методи.

Співставлення фактичних даних в управлінському обліку з прогнозними показниками, на наш погляд, так само необхідно, як і відповідне порівняння з плановими показниками. Таке зіставлення дозволяє згодом оцінити точність прогнозу, ефективність його виконання, уточнювати наступні прогнози. Якщо підприємство для управлінського обліку використовує спеціальні управлінські рахунки, то відхилення від прогнозу, на відміну від відхилень від плану (нормативу), не потрібно відображати на рахунках управлінського обліку.

Найбільш розповсюдженою помилкою прогнозування доходів на підприємствах є оцінка одного варіанту розвитку. Аналітики більшості компаній не вважають необхідним визначати кілька варіантів розвитку подій. У кращому випадку планування доходів здійснюється за групами товарів (асортименту), регіонах або каналах збуту, коли для кожного напрямку розраховується тільки один набір прогнозних параметрів (ціна й обсяг), що, як правило, занижується “для підстрахування”. Згодом при оцінці чутливості фінансової моделі до вхідних параметрів аналітики можуть вивчати зміни основних фінансових показників компанії стосовно цих параметрів. Однак просто аналізу недостатньо – потрібен план дій. В іншому випадку компанія може виявитися не готовою до суттєвого перевищення (зменшення) обсягу реалізації порівняно з прогнозованим.

Багато людей у силу власних психологічних особливостей не бажають оцінювати ситуацію реально. Керівники часто віддають перевагу позитивному погляду на розвиток бізнесу своєї компанії. Це призводить до того, що підприємство виявляється не готовим протистояти негативним тенденціям у зовнішньому середовищі.

Прогнозування доходів здійснюється таким чином, щоб керівництво компанії на його основі могло прийняти обґрунтовані раціональні рішення стосовно стратегії і тактики компанії в різних галузях. Не варто гнатися за складними математичними методами, намагаючись передбачити майбутнє. Прогноз доходів потрібно зробити адекватним економічним процесом компанії й умовам ринку, на якому вона працює.

Керівництво компанії розробляє організаційну структуру і визначає відповідальність підрозділів і осіб, що відповідають за їхню роботу. Організаційна структура нагадує піраміду, де менеджери звітують перед вищестоящим керівництвом. Кожен менеджер закріплений за центром відповідальності (responsibility center) і підзвітний за визначену ділянку робіт. Облік відповідальності (responsibility accounting) – це система, що вимірює (оцінює) плани і дії по кожному центрі відповідальності. Центр доходів (revenue center) - відповідальний не тільки за виручку від реалізації товарів, робіт, послуг, але і надходження інших доходів на підприємстві [25, с. 207].

Бюджетування доходів, поєднання з обліком за центрами відповідальності допомагає менеджерам, особливо якщо налагоджено зворотний зв'язок. Серед бухгалтерів і керівників спостерігається бажання “знайти винуватців”, якщо системою обліку виявлені небажані відхилення.

При аналізі класифікації доходів також існують певні невідповідності. Немає чіткої класифікації доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, що ускладнює здійснення бухгалтерами підприємств точного відображення доходів від різних видів діяльності. Якщо одні П(С)БО дають поняття доходів від інвестиційної діяльності та вимагають відображення їх у фінансовій звітності (П(С)БО 4 – Звіт про рух грошових коштів), то інші П(С)БО не

відокремлюють доходи від інвестиційної діяльності у складі доходів і вимагають їх відображення у складі фінансових доходів (П(С)БО 3 – Звіт про фінансові результати).

Однак жодна система обліку або відхилення самі по собі не можуть дати на це відповідь. Відхилення можуть тільки звернути увагу працівника, який знає їхню причину. Ідентифікувавши відхилення з людиною, можна довідатися, хто може пояснити ситуацію, а не хто повинен бути покараний. На практиці підконтрольність важко відокремити. По-перше, на величину деяких доходів впливає не один менеджер. Так, встановлена ціна на основну продукцію залежить від фінансового керуючого, а виконання обсягу реалізації – від керівника служби збуту. Крім того, часто менеджери працюють у групі. По-друге, якщо взяти досить значний відрізок часу, то практично всі витрати можуть бути контрольовані будь ким на підприємстві.

Висновки до 2 розділу

Сьогодні є необхідним переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством цукрової промисловості. Саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може впливати на процеси господарювання. За своїм змістом облікова політика значно ширше поняття, ніж власне облік, її можна назвати системою управління обліком, вона ґрунтується на засадах управлінського обліку, має управлінську спрямованість і є одним із напрямів розвитку обліку як науки.

Відсутність сформованих товарних і фінансових ринків, їх інфраструктури, достатнього досвіду роботи підприємств у новому економічному середовищі та науково обґрунтованих рекомендацій формування облікової політики, адаптація до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку, формальний підхід, тобто формування

облікової політики тільки задля обліку, потребують суттєвого підвищення кваліфікаційного рівня бухгалтерів. Фахівці з обліку повинні не тільки керуватися основними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень.

Система обліку фінансових результатів, доходів та витрат є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних промислових підприємств. А разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання.

Система обліку фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних промислових підприємств. А разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання.

Досліджені основні питання стосовно формування та обліку доходів діяльності є досить важливими і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану промислового підприємства.

Досліджені основні питання стосовно формування та обліку доходів діяльності є досить важливими і багато в чому їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану промислового підприємства.

На основі вищесказаного можна визначити наступні умови побудови системи обліку для управління доходами на підприємстві:

Необхідність інтеграції управлінського обліку з загальною системою управління підприємством. Система управління підприємством є складною імовірнісною системою. Систему управління доходами, в свою чергу, варто розглядати як одну з підсистем управління підприємством в цілому, що вимагає єдиного інформаційного забезпечення.

Комплексний характер формування управлінських рішень. Управління доходами повинно розглядатися як інтегрована система дій, що забезпечує прийняття взаємозалежних управлінських рішень, кожне з яких вносить свій внесок у результативність формування і використання доходів.

Підготовка кожного управлінського рішення в сфері формування і

розподілу доходів повинна враховувати альтернативні можливості управлінських рішень. Необхідна багатоваріантність програм дій і відповідна економічна, у тому числі облікова інформація.

Орієнтація системи управління доходами на стратегічний розвиток підприємства передбачає широке використання в управлінському обліку прогнозної інформації, необхідність виявлення та аналізу відхилень від прогнозних величин.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Організація зовнішнього та внутрішнього контролю формування доходів підприємства

У системі управління доходами підприємства важливу роль відіграє внутрішньогосподарський контроль. Це контроль, що здійснюється в межах певного підприємства його керівниками і спеціалістами відповідно до їхніх повноважень.

Контроль – перевірка виконання господарських рішень з метою визначення їх законності, встановлення причин порушення законодавства в діяльності підприємств і організацій.

Здійснення на підприємстві контролю за доходами є дуже відповідальним завданням.

Завдання господарського контролю такі:

- перевірка дотримання підприємствами правил використання коштів;
- виявлення та попередження порушень фінансової дисципліни, фактів несплати податків і ліквідація допущених недоліків;
- встановлення адміністративної відповідальності за недотримання цільового використання бюджетних коштів;
- виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва;
- підвищення достовірності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності [67, с.67].

Основні функції фінансово-господарського контролю такі: профілактична, інформаційна, мобілізуюча.

Контролю підлягає фінансово-господарська діяльність підприємства, що зумовлює працівників відповідально ставитися до своїх обов'язків. Виявляючи порушення працівників, контроль сприяє їх недопущенню, що становить його

профілактичну функцію.

Одержану під час контролю інформацію використовують для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення нормальної роботи підприємства. У цьому проявляється інформаційна функція контролю. Завдяки контролю виявляють як недоліки, так і позитивні сторони в роботі, що реалізують мобілізуючу функцію контролю.

Функції контролю між собою взаємозв'язані й у сукупності входять до системи управління. Контроль, як функція управління, тісно зв'язаний з іншими його функціями: плануванням, організацією, обліком, аналізом, регулюванням.

Контролю доходів підлягає фінансово-господарська діяльність підприємства, що зумовлює працівників відповідально ставитися до своїх обов'язків. Виявляючи порушення працівників, контроль сприяє їх недопущенню.

На нашу думку, завдяки контролю доходів виявляють як недоліки, так і позитивні сторони в роботі підприємств.

Контроль доходів, як функція управління, забезпечує безперервне спостереження за процесами виробництва і розподілу суспільно необхідного продукту, їх перевірку та встановлення причин порушень законності господарських операцій, щодо обліку доходів. Отже, предметом контролю доходів є виробнича і фінансово-господарська діяль

За повнотою вивчення господарських процесів контроль поділяється на суцільний, вибірковий, комбінований. Суцільний контроль передбачає перевірку всіх документів і облікових реєстрів, в яких відображені господарські операції за період, що перевіряється. Вибірковий контроль — перевірка частини документів, що відбираються за допомогою науково обґрунтованої схеми за відповідний період часу. Комбінований контроль — одна частина документів або облікових реєстрів вивчається суцільно, а друга — вибіркоким способом.

Методами здійснення контролю є перевірка, судово-бухгалтерська

експертиза, обстеження, аудит, інвентаризація, економічний аналіз, ревізія.

Бухгалтерський контроль, як наука, має свої принципи — норми, яких потрібно дотримуватися при здійсненні контролю. Головними принципами бухгалтерського контролю є:

- плановість — порядок, строки, обсяг контролю планується;
- раптовість — контроль здійснюється раптово, що підвищує його ефективність;
- системність — при проведенні контролю розглядаються всі сторони його об'єкта;
- регулярність — контроль здійснюється постійно, безперервно, відповідно до характеру і властивостей діяльності;
- законність — контролюючі органи повинні діяти відповідно до норм законів, забезпечуючи охорону інтересів суспільства і громадян;
- об'єктивність — правдиве, повне й об'єктивне проведення контролю і подання його результатів;
- конкретність — перевірка конкретних явищ і подій;
- незалежність — неприпустимість будь-якого силового, матеріального та морального впливу на суб'єкт контролю;
- ефективність та дієвість — своєчасне виявлення порушень та оперативне забезпечення їх виправлення;
- всеосяжність — поширення контролю на всі сфери суспільної діяльності і на всю систему господарювання;
- науковість — при проведенні контролю застосування досягнень науки і техніки та передового досвіду;
- повнота — детальне вивчення всіх фактів, що мають відношення до об'єкта контролю [67, с.71].

Відносно обов'язків суб'єктів контролю за доходами він є обов'язковим, що передбачений чинним законодавством і проводиться згідно з ним, і статутним, проведення якого здійснюється згідно зі статутом підприємства.

Бухгалтерський облік і контроль доходів між собою взаємозв'язані. Бухгалтерський облік для проведення контролю надає задокументовану інформацію про діяльність підприємства. Разом із цим контроль дає можливість встановлювати достовірність даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський контроль за доходами – діяльність працівників обліку з метою забезпечення достовірності бухгалтерської інформації про доходи підприємств.

Метою внутрішнього контролю є інформаційне забезпечення управлінських рішень по досягненню стратегічних цілей та завдань підприємства, орієнтованих не тільки на найближче, але й на порівняно віддалене майбутнє. Звідси організація внутрішнього контролю полягає у цілеспрямованому впорядкуванні усіх елементів системи контролю, механізму, структури та методів контролю для реагування на зміни умов господарювання та відхилення від нормативів на етапі прийняття та координації управлінських рішень.

Пріоритетними завданнями внутрішнього контролю є: аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища; контроль за досягненням поставлених стратегічних цілей і завдань підприємства; узгодження взаємозв'язку між стратегічною і оперативною діяльністю підприємства; контроль за збереженням та ефективним використанням матеріальних активів; внутрішній контроль грошових потоків підприємства; своєчасне виявлення невикористаних резервів, попередження незаконних дій і непродуктивних витрат за видами діяльності; внутрішній контроль добавленої вартості; узагальнення інформації внутрішнього контролю витрат з метою формування варіативного інформаційно-аналітичного базису показників прогнозних бюджетів; оцінка якості внутрішнього контролю.

Дієвість внутрішнього контролю забезпечується гармонійною єдністю функцій: 1) управлінської -забезпечує зворотній інформаційний зв'язок з об'єктом управління; 2) інформаційної -забезпечення керівників усіх рівнів достатньою інформацією, необхідною для оцінки стану об'єкта та планування, контролю й прийняття управлінських рішень; 3) корегуючо-регулюючої -

реалізації контрольної функції внутрішній контроль виступає засобом зворотного інформаційного зв'язку між рівнями управління та структурними підрозділами; 4) прогностичної - формування вартісно-аналітичної бази для вибору альтернативних управлінських рішень та прогностичних показників бюджетів.

Методологічне забезпечення об'єднує наукові підходи, принципи і методи внутрішнього контролю. Наукові підходи, які застосовуються при організації внутрішнього контролю, поділяються на загальні та приватні. Загальними науковими підходами є системний, комплексний та кібернетичний. В якості приватних підходів щодо організації внутрішнього контролю на підприємстві виділено: інтеграційний, сценарний, динамічний та спеціальний.

На нашу думку, організаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю доходів передбачає створення на підприємстві таких документів:

- положення про структурні підрозділи;
- посадові інструкції;
- план проведення перевірок;
- положення про облікову політику, адже правильно обґрунтовані елементи облікової політики впливають на реальність величини доходів підприємства відображених у звітності.

Організацію бухгалтерського контролю здійснює головний бухгалтер підприємства.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [56] визначено (стаття 8, пункт 7), що головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі — бухгалтер):

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені строки фінансової звітності;

- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського

обліку всіх господарських операцій;

– бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

– забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

З метою підвищення ефективності контролю потрібно змусити всіх причетних не рідше двох разів на рік відзвітувати у письмовій формі про те, що ними конкретно зроблено із передбачених контрольних-ревізійних заходів [15, с.10].

Облік доходів ведуть на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності”. На рахунках цього класу, крім рахунку 76 “Страхові платежі”, за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 “Фінансові результати”. Всі доходи відображають за їх видами, що передбачено відповідними субрахунками до рахунків 70-75.

Розглянемо детальніше контроль за доходами від реалізації.

На рахунку 70 “Доходи від реалізації” за кредитом відображається одержання доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інші) та списання у порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Продукція вважається проданою з того часу, коли право на її власність перейшло від продавця до покупця. Оплата за реалізовану продукцію може здійснюватися у момент передачі покупцю, після відвантаження продукції (наступна оплата) або до відвантаження продукції (попередня оплата). По документах і облікових регістрах ревизор перевіряє правильність списання готової продукції і товарів на реалізацію, аналізує рівень цін та контроль за одержанням виручки від реалізації [66, с.44]. При ревізії реалізації

контролюється виконання договорів купівлі-продажу надходження виручки від реалізації [65, с.48].

3.2. Методичні аспекти аудиту доходів за міжнародними стандартами аудиту

Аудиторська перевірка доходів є однією з найскладніших у практиці аудиторських перевірок. Це обумовлено тим, що цей вид аудиторських перевірок узагальнює всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

Метою аудиту доходів є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в облікових регістрах, відповідності методики обліку доходів від реалізації, інших операційних, фінансових та інвестиційних доходів, надзвичайних доходів чинним нормативним документам.

У процесі аудиту доходів з'ясовується:

- облікова політика щодо обліку доходів;
- умови визнання доходів від звичайної діяльності;
- наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності;
- правильність та своєчасність відображення доходів у первинних документах та облікових регістрах;
- повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів.

Об'єкти аудиту операцій з обліку доходів та фінансових результатів зображено у табл.3.1.

Об'єктом аудиторського дослідження є фінансова звітність, яка повинна бути підготовлена згідно з загальноприйнятими стандартами (в Україні – згідно П(С)БО). Так завдання аудитора – встановити, на скільки підготовлена фінансова звітність відповідає діючим стандартам та принципам

бухгалтерського обліку. До ведення бухгалтерських записів і фінансової звітності ставляться такі вимоги, як: наявність і виникнення, завершеність і повнота, права і зобов'язання, оцінка і розподіл, представлення і розкриття [26, с. 40-41]. Варто проаналізувати дотримання зазначених вимог при проведенні аудиту доходів.

Таблиця 3.1.

Напрямки та об'єкти аудиту доходів і фінансових результатів

Напрямок аудиту	Об'єкти аудиту
Облікова політика	- класифікація доходів від різних видів діяльності
	- умови визнання доходу від реалізації продукції
	- умови визнання доходу від надання послуг
	- умови визнання доходу від цільового фінансування
	- умови визнання доходу в результаті використання активів підприємства іншими сторонами
	- оцінка доходу
	- розкриття облікової політики у Примітках до фінансової звітності
Операції бухгалтерського обліку	- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг)
	- вирахування з доходу
	- інший операційний дохід
	- дохід від участі в капіталі
	- інші фінансові доходи
	- інші доходи
	- надзвичайні доходи
	- фінансові результати
Записи в документах	- первинні документи (рахунки-фактури, виписки банку, товарно-транспортні накладні та ін.)
	- облікові реєстри (журнал-ордер №6)
	- Головна книга
	- матеріали інвентаризації
	- фінансова звітність
Порушення та зловживання	- первинні документи
	- облікові реєстри
	- фінансова звітність
	- кореспонденція рахунків

Твердження про повноту означає, що всі операції зафіксовані в обліку та знайшли своє відображення у звітності. При перевірці повноти відображення в обліку реалізації продукції аудитор повинен зробити вибірку (при невеликій

кількості замовників та рахунків-фактур здійснити повну перевірку) із виставлених покупцям рахунків і переконатись, що всі рахунки у повній сумі відображені на кредиті рахунку 70 "Доходи від реалізації". При проведенні аудиту фінансової звітності обов'язково здійснюється перевірка повноти обліку доходів, оскільки такі помилки можуть бути навмисними, з метою або завищення або заниження суми доходів підприємства.

Твердження про завершеність свідчить, що відображена в обліку операція повинна бути в такій же сумі зафіксована в облікових регістрах та фінансовій звітності. Тому аудитор повинен взяти окремий рахунок-фактуру та здійснити перевірку відображення його в журналі-ордері № 6 та у Звіті про фінансові результати у відповідному рядку. Також здійснюється перевірка даних інвентаризації на відповідну дату з відповідними даними Головної книги.

Твердження про оцінку полягає у тому, що фінансова звітність побудована на правильній оцінці активів, пасивів, власного капіталу, доходів і витрат. Тому обов'язковою умовою аудиторської перевірки має бути виявлення невідповідності оцінки доходів у бухгалтерському обліку. Згідно з П(С)БО 15 доходи відображаються в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або будуть отримані. Якщо виникає відстрочення платежу за продукцію і відповідно, виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів, то аудитор повинен перевірити, що така різниця визнана доходом у вигляді процентів.

Твердження про розподіл полягає у тому, що доходи та витрати були правильно розподілені за обліковими періодами. Доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Тому аудитор при перевірці доходів повинен здійснити аналіз понесених для їх отримання витрат. Частіше помилки у невідповідності доходів і витрат трапляються в кінці календарного року, коли витрати вже понесені і відображені в обліку за минулий рік, а доходи включені у наступному році. Або у випадку, коли рахунок-фактура на реалізацію продукції враховується у грудні, а відвантаження продукції відбувається у січні наступного року.

Помилковим також може бути відображення в обліку доходу при не передачі всіх ризиків покупцю.

Твердження про представлення (відображення) і розкриття стосується того, що всі господарські операції відображені на відповідних рахунках та правильно відображені у фінансовій звітності. Для цього аудитор перевіряє правильність кореспонденції рахунків. Трапляється, що операція відображена в обліку не на тому рахунку. Це означає, що операція знайшла відображення в обліку, але у звітності ця сума може бути зафіксована в іншому рядку, що призведе до викривлення фінансової інформації. Такі помилки виникають внаслідок недостатніх знань методології бухгалтерського обліку. Наприклад, відсотки банку, нараховані з суми поточного рахунку, бухгалтери часто відображають на рахунку 732 „Відсотки одержані”, повинні відображати на рахунку 719 „Інші доходи від операційної діяльності”. В результаті таких дій закриття рахунку 732 здійснюється на 792 „Результат фінансових операцій”, а рахунок 791 – на рахунок 791 „Фінансовий результат від основної діяльності”. У Звіті про фінансові результати ці доходи відображаються за різними рядками, а значить, може призвести до викривлення інформації щодо доходів від різних видів діяльності (основної та фінансової).

Твердження розкриття стосується також необхідності відображення у примітках до фінансової звітності показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтування статей фінансових звітів та інформацію, що повинна бути відображена у Примітках згідно з П(С)БО. Тому аудитор перевіряє правильність відображення у 5 розділі Приміток „Доходи і витрати” дані про облікову політику щодо занесення доходів, нерозкриття доходів за кожною групою доходів (окремо операційна, фінансова, інвестиційна діяльність), ненаведення складу та суми доходів за кожною надзвичайною подією.

Твердження про наявність і виникнення полягає у тому, що відображені в обліку і звітності активи та зобов'язання дійсно існували у звітному періоді, а здійснені витрати та отримані доходи справді включені у Звіт про фінансові

результати. Для цього аудитор повинен зробити документальну перевірку первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності.

Твердження про права і зобов'язання означає те, що відображені в обліку і звітності активи належать саме цьому підприємству, тобто воно має право власності на відображені активи. Це стосується і зобов'язань, які також має підприємство і які відносяться до конкретного суб'єкта. Наприклад, підприємство відобразило в обліку продукцію, на яку не має права (тому що вона взята на комісію). Інші види надходжень, які не визнаються доходами, від осіб, описані у п.6 П(С)БО 15 (сума ПДВ, акцизу, комісійні посередника, аванс, задаток та ін).

Для проведення всебічного аудиту необхідно поєднувати різні методи аудиторського контролю. Науковці пропонують різноманітні класифікації методів проведення аудиторської перевірки. М.Т. Білуха розрізняє такі блоки методичних прийомів аудиту: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні та узагальнення і реалізація результатів аудиту [4, с. 122-124]. До кожного з цих блоків входять конкретні методи аудиторського контролю. Н.І. Дорош виділяє такі методи, як: огляд, опитування, підтвердження, інвентаризація, документальна перевірка, сканування, аналітичні процедури та перерахунок [18, с.51-56].

Більш ширшу класифікацію методичних прийомів проведення аудиторської перевірки надають Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча: фактична перевірка, підтвердження, документальна перевірка, спостереження, обстеження, опитування, перевірка механічної точності, аналітичні тести, сканування, зустрічна перевірка та спеціальна перевірка [26, с.117-118]. У МСА 500 „Аудиторські докази” зазначено, що аудитор використовує такі процедури, як: перевірка, спостереження, запит і підтвердження, обчислення та аналітичні процедури. Аналіз літературних джерел показав, що єдиних методичних прийомів здійснення аудиторської перевірки немає. Це пов'язано з особливостями проведення аудиту у різних галузях промисловості, видами аудиторських робіт (фінансовий, операційний, перевірки на відповідність).

Аудиторську перевірку слід проводити у відповідній послідовності. Основні етапи аудиторської перевірки наведені у додатку Ф. Нами зазначені лише основні етапи перевірки, які можуть змінюватися або доповнюватися залежно від обставин. Послідовність дій та вибір конкретних методів дослідження аудитор вибирає самостійно, залежно від особливостей діяльності клієнта та умов укладеного договору. Проведення аудиторської перевірки повинно відображатися у робочих документах аудитора. Згідно з МСА 230 „Документація” робочі документи допомагають у плануванні і проведенні аудиторської перевірки, здійсненні нагляду за її проведенням та використанням робочих документів у майбутніх перевірках на даному підприємстві (наприклад, коли аудитор описує нетипові проводки, що обумовлено особливостями виробництва, можуть бути використані та враховані у майбутньому).

Основними проблемами аудиту доходів є проблема наявності недостовірної інформації, недостатньо ефективного використання сучасної практики, відсутність досконалої методики складання робочих аудиторських документів, яка б була закріплена законодавством України [5].

Ще одна важлива проблема обліку доходів є проблема рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства щодо його доходів діючому законодавству з обліку, контролю та меті і завданням самого підприємства.

Виходячи з вище перелічених проблем можна запропонувати такі шляхи вдосконалення обліку і аудиту доходів:

- визначити концептуальні напрямки комп'ютеризації (розробки програмного забезпечення) обліку доходів підприємства, що б унеможливило приховування доходів;

- створення єдиної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку і контролю за доходами підприємств. Ця інформаційна база дуже необхідна, тому що як показують статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції значно вища ніж у країнах Заходу. Це

свідчить про те, що в Україні велика частка списаних витрат на виробництво розкрадається або використовується на виробництво тіньової продукції;

- розробити досконалу методичку складання аудиторських робочих документів;

- удосконалити законодавство у сфері фінансового контролю шляхом впровадження прогресивної сучасної форми контролю – аудиту. Першочергове завдання для розбудови ефективної системи аудиторського фінансового контролю в Україні повинно бути здійснення заходів щодо гармонізації нормативно – правового забезпечення із міжнародними і європейськими стандартами.

З ухваленням Податкового кодексу України вирішено ряд проблемних питань, які виникали при здійсненні органами державної податкової служби контрольних функцій. Так, на законодавчому рівні закріплено обов'язок ведення платниками податків обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. При цьому, відповідно до Кодексу, платники податків зобов'язані забезпечити зберігання вищезазначених документів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи.

Таким чином, для вирішення більшої кількості проблем з визначених питань необхідне визначення концептуальних напрямів комп'ютеризації обліку, аналізу та контролю доходів, розробка практичних методик обліку, аналізу і контролю в середовищі електронної обробки даних. Отже, сучасний стан обліку доходів на підприємствах України потребує використання нових шляхів та методів у вирішенні широкого кола проблем.

Приділення уваги проблемам обліку і аудиту доходів як джерела

формування результатів діяльності суб'єктів господарювання дозволить вчасно виявляти перспективні шляхи розвитку підприємств.

3.2. Аналіз формування та динаміки доходів ТОВ Чортківський цукровий завод

У сучасних умовах господарювання при складанні плану виробництва та реалізації на підприємстві на майбутні періоди найважливішу роль відіграє планування доходів. Зіставлення запланованих величин доходів з фактичними показниками допомагає в прийнятті обґрунтованих управлінських рішень. При управлінні доходами важливе значення має структуризація підприємства за центрами відповідальності за певними видами доходів, за територіальними сегментами одержання доходів організації тощо.

Питання щодо формування доходу за видами діяльності на підприємствах є дуже важливим і актуальним в наш час. Це пов'язано з тим, що з розвитком ринкових відносин та відносної стабілізації в економіці країни, господарюючі суб'єкти почали окрім основної діяльності інвестувати вільні активи в фінансову та інвестиційну діяльність. Метою такої діяльності підприємства є отримання доходу. Фінансові результати відображають мету підприємницької діяльності, її доходність і є вирішальними для підприємства. Окрім його керівництва і колективу вони цікавлять вкладників капіталу (інвесторів), кредиторів, державні органи, в першу чергу податкову службу, фондові біржі, які займаються купівлею-продажем цінних паперів та ін.

Аналіз доходів ТОВ Чортківський цукровий завод розпочнемо з аналізу їх структури за 2009 - 2011рр.

Таблиця 3.2.

Аналіз динаміки структури доходів ТОВ Чортківський цукровий завод за період 2009 – 2011 рр., тис.грн.

Показник	За 2009р.		За 2010р.		За 2011р.		Відхилення	
	сума	Питом вага, %	сума	Питом вага, %	сума	Питом вага, %	сума	Питом вага, %
Доходи від основної операційної діяльності	29 0611	9,8	19 2406	8,7	42 6164	8,8	23 3758	- 29,9
Доходи від іншої операційної	14 68	0,2	19 42	0,9	16 3995	6,4	16 2053	2 5,5
Доходи від фінансової	2	0,001	1	0,001	-	-	-1	- 0,001
Інші доходи від звичайної діяльності	62 6	0,02	65 98	0,1	30 393	0,8	23 795	4 0,7
Надзвичайні доходи	-	-	-	-	-	-	-	- -
Усього	29	1	20	1	62	-	41	-

З таблиці 3.2. бачимо, що основу структури доходів ТОВ Чортківський цукровий завод складає дохід від операційної діяльності (реалізації продукції). Цей показник у 2011 році зріс на 419605 тис. грн., ніж у з 2010 р., та відповідно на 4586 в порівнянні з минулим періодом. Доходи від іншої операційної діяльності доходи в структурі доходів підприємства складають 0,2 % у 2009р., 0,9% у 2010р., 26,4 % у 2011р. Ці дані свідчать про те, що сума інших операційних доходів у 2011 р. зросла на 162053 тис. грн. відповідно до даного показника у 2010р., і це вплинуло на зростання суми загальних доходів у 2011 р.

Побудуємо діаграму структури доходів ТОВ Чортківський цукровий завод розпочнемо з аналізу їх структури за 2009-2011рр.

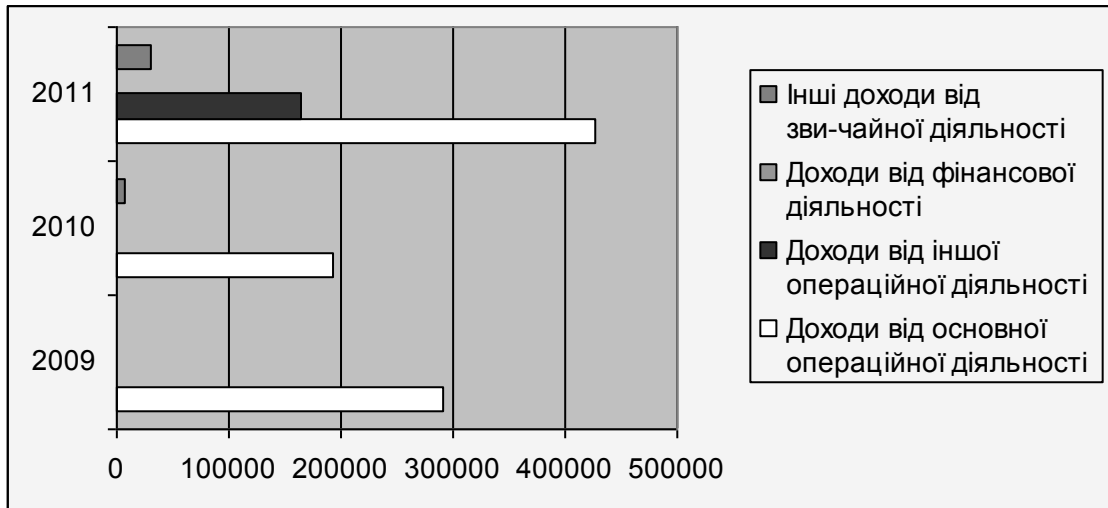


Рис. 3.1. Структура доходів ТОВ Чортківський цукровий за 2009-2011рр.

Як видно з рис. 3.1., найвищого рівня дохідності підприємство досягає у 2011р. З огляду на цю інформацію, за допомогою рівняння регресії можемо спрогнозувати динаміку доходів на майбутній період.

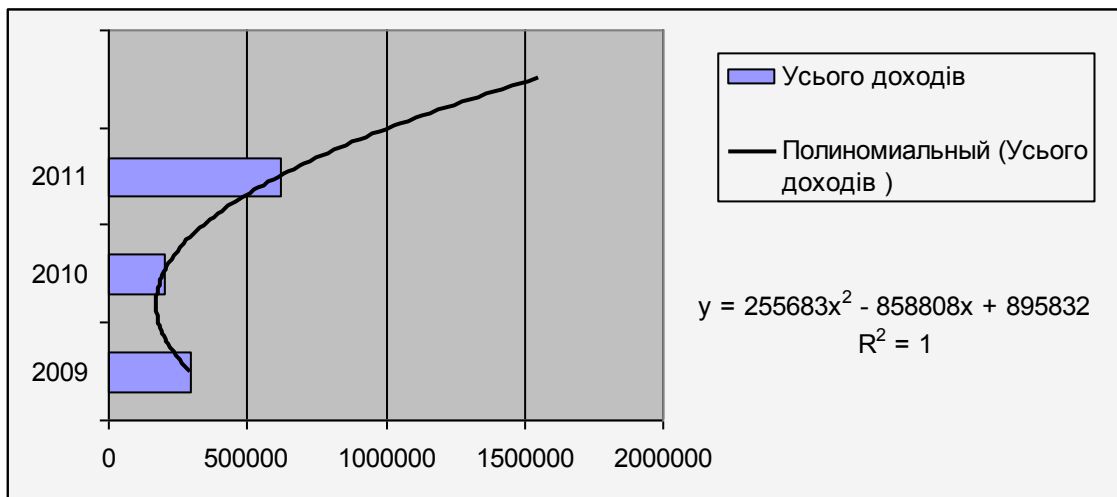


Рис. 3.2. Прогноз динаміки доходів ТОВ Чортківський цукровий завод

Отже, на наступний період очікується зростання суми доходів підприємства.

Результати аналізу підтверджують, що основну частину доходів підприємства займає дохід від реалізації продукції. Отже, проведемо аналіз прибутку від реалізації продукції ТОВ Чортківський цукровий завод.

Таблиця 3.3

Аналіз прибутку від реалізації продукції (послуг) на ТОВ Чортківський цукровий завод за 2009 – 2011 рр., тис. грн.

Показник	За 2009 р.	За 2010 р.	За 2011р.	Відхиленн	
				20 11-	20 11-
Чистий дохід (виручка) від реалізації	229	1598	382	15	22
Собівартість реалізованої продукції	615	16	104	2489	2288
Валовий прибуток	193	1231	361	16	23
	947	92	761	7814	8569
	356	3662	203	-	-

Побудуємо графік динаміки виручки від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції.

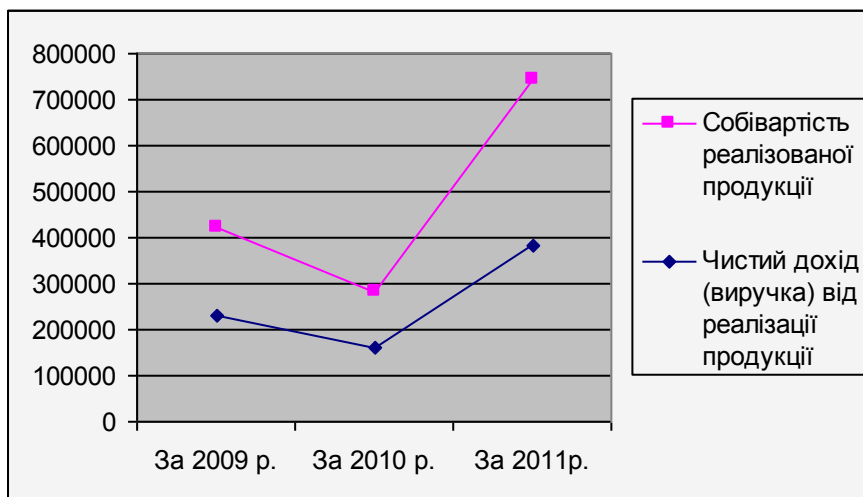


Рис. 3.3. Динаміка виручки від реалізації та собівартості продукції ТОВ Чортківський цукровий завод

Дані аналізу в таблиці 3.3. та рис. 3.3. показують зростаючу динаміку як виручки від реалізації, так і собівартості продукції. Проте, в 2011р. показник валового прибутку знижується й дорівнює 20343 тис. грн., що на 15325 тис. грн.. менше ніж у 2009р. та на 16281 тис. грн. менше, ніж у 2010р.

Отже, на цьому етапі функціонування підприємства необхідним є пошук шляхів підвищення рівня доходу від реалізації продукції. Основними чинниками, за допомогою яких можливе зростання доходу для сучасних підприємств, є:

- результативна логістика (оптимізація каналів розподілу, стимулювання збуту);
- упровадження сучасних ІТ-технологій;
- ефективна реклама (яка підтримує репутацію товарів, формує довіру споживачів до них, допомагає в завойовуванні ринку);
- дієва організація управління (організаційна структура, система управління, фірмова культура; престиж та імідж фірми; комунікації, соціально-психологічний клімат);
- упровадження елементів корпоративної соціальної відповідальності (екологічні чинники, відносини з органами влади) тощо.

Різні напрями діяльності суб'єкта господарювання, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції (робіт, послуг), а також фінансових та інвестиційних операцій одержують остаточну грошову оцінку в сукупності абсолютних показників фінансових результатів. Основний узагальнюючий показник - чистий прибуток, який отримав певний суб'єкт за звітний період. В умовах ринкової економіки чистий прибуток є основою економічного та соціального розвитку підприємства. Це насамперед стає джерело фінансування розвитку суб'єктів господарювання (реінвестування прибутку), виплати дивідендів, створення резервних фондів, задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників та благодійної діяльності. Цей показник є відображенням ділової активності та ефективності менеджменту.

Аналізуючи показники прибутку, доцільно виокремити такі етапи досліджень. На першому етапі дають оцінку динаміки та виконання плану з прибутку в цілому та з погляду окремих видів діяльності (операційна, інвестиційна, фінансова). На другому етапі проводять порівняльний аналіз прибутку цього суб'єкта господарювання з середньогалузевими та показниками прибутковості конкурентів. На третьому етапі здійснюють факторний аналіз прибутку за видами діяльності, дають оцінку внутрішніх і зовнішніх резервів. На четвертому етапі проводять аналіз розподілу та використання чистого прибутку.

Для початку проаналізуємо загальну динаміку прибутків підприємства.

Таблиця 3.4

Аналіз прибутку за видами діяльності ТОВ Чортківський цукровий завод за період 2009-2011 рр., тис. грн.

Показник	2	20	201	Відхиленн	
	009р.	10р.	1р.	20	20
Прибуток від реалізації продукції (валовий дохід)	3 5668	36 624	203 43	11- -	11- -
Прибуток від операційної діяльності	2 20761	28 15	107 875	- -	- -
Податок на прибуток від звичайної діяльності	8 205	38 250	436	- 7760	- 37814
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	-	-	458	45	45
Усього прибутку від звичайної діяльності	1 2556	(23 156)	897	-	24
Прибуток від незвичайних подій	-	-	-	-	-
Податки на прибуток від незвичайних подій	-	-	-	-	-
Чистий прибуток	1 2556	(23 156)	897	-	24

Отже, у 2009 р. прибуток від звичайної діяльності становить 20761 тис. грн., у 2010 р. – 15094 тис. грн., що на 14291 тис. грн. більше, ніж у 2011р.

У процесі аналізу абсолютних показників фінансових результатів виокремлюють горизонтальний (зміна показників за аналізований період) і вертикальний (зміна структури показників) аналіз. Узагальнюючу характеристику показників прибутку ТОВ Чортківський цукровий завод можна подати у вигляді таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз чистого прибутку підприємства ТОВ "Чортківський цукровий завод" за 2009-2011 рр.

Показник	За 2009 рік	За 2010 рік	За 2011 рік	Темп росту, %	
				2011р. / 2009р.	2010р. / 2009р.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг)	29 0611	192 406	42 6164	1 46	2 21
Податки, збори, знижки	(4 8435)	(32 068)	(4 4050)	9 0	1 37
Інші вирахування з доходу	(1 2561)	(52 2)	(1 0)	0, 7	1, 9
Чистий дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг)	22 9615	159 816	38 2104	1 66	2 39
Собівартість реалізації продукції (витрати обертання)	(1 93947)	(12 3192)	(3 61761)	1 87	2 93
Валовий прибуток (збиток)	35 668	366 24	20 343	5 7	5 5
Інші операційні доходи	14 68	194 2	16 3995	1 117	8 444
Адміністративні витрати	(2 725)	(40 08)	(4 049)	1 48	2 08
Витрати на збут	(2 319)	(38 99)	(5 791)	2 49	1 48
Інші операційні витрати	(2 703)	(23 26)	(1 63715)	6 056	7 038
Фінансовий результат від операційної діяльності	29 389	283 33	10 783	3 6	3 8
Інші фінансові доходи	2	1	-	-	-
Інші доходи	62 6	659 8	30 393	4 855	4 60
Фінансові витрати	(8	(13	(9	1	7

	720)	165)	930)	13	5
Інші витрати	(5 36)	(66 73)	(3 0371)	5 666	4 55
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	20 761	150 94	87 5	4	6
Податок на прибуток від звичайної діяльності	82 05	382 50	43 6	5	1
Дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності	-	-	8 45	-	-
Надзвичайні доходи, витрати	-	-	-	-	-
Податки з надзвичайного прибутку	-	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	12 556	(23 156)	89 7	7	-

Дані таблиці 3.5. свідчать про те, що дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг) за 2011 рік порівняно із 2009 роком збільшився на 135553 тис. грн. та порівняно з 2010 роком даний показник зріс на 233758 тис. грн., відповідно зросли податкові навантаження, які у 2010 році – 32068 тис. грн., а у 2011 році – 44050 тис. грн. Та ж тенденція спостерігається і стосовно чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), а саме, зазначений показник в 2011р., порівняно з 2009р., збільшився на 152489 тис. грн., та на 222288 тис.грн. в порівнянні з 2010р. Проте, зростає собівартість продукції, тому, як наслідок, зменшується валовий прибуток: відповідно показник валового прибутку зменшився на 15325 тис. грн. у 2011 році порівняно із 2009 роком та на 16281 тис. грн. порівняно з 2010 роком. Інші операційні доходи зросли на 162527 тис. грн. порівняно з 2009 роком і на 162053 тис. грн.. – з 2010 роком. Адміністративні витрати, в порівнянні з минулим періодом зросли на 41 тис. грн., витрати на збут - на 1892тис. грн., а сума інших операційних витрат зросла в 2011 році на 161012 тис. грн. порівняно з 2009 роком та на 161389 тис. грн. – з 2010 роком. Таким чином,

чистий прибуток підприємства становив в 2009 році – 12556 тис. грн., а уже в 2010 році підприємство понесло збитки на суму 23156 тис. грн. В 2011 році ситуація стабілізувалася і чистий прибуток дорівнює 897 тис. грн.

На основі проведеного аналізу, побудуємо діаграму динаміки чистого прибутку.

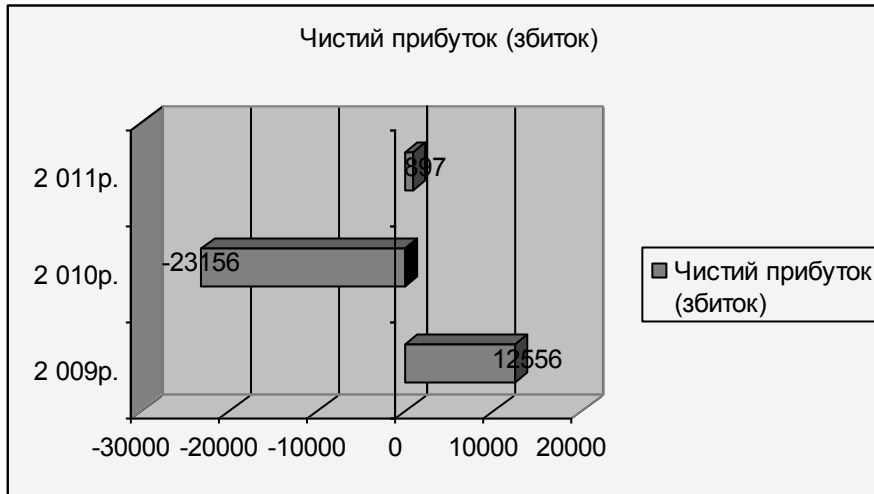


Рис. 3.4. Динаміка чистого прибутку ТОВ Чортківський цукровий завод за 2009-2011 рр.

Як вже було зазначено, прибуток – важливий показник діяльності підприємства. За допомогою чистого прибутку можна оцінити й загальну рентабельність діяльності. Визначимо основні показники рентабельності діяльності ТОВ Чортківський цукровий завод.

Розрахуємо основні показники рентабельності підприємства.

Таблиця 3.6

Аналіз рентабельності ТОВ Чортківський цукровий завод

нт	Коефіціє	За 2009р.	За 2010р.	За 2011р.	Відхилен	
					ня 2 011р.- 2009р.	2 011р.- 2010р.
	Рентабел ьність активів за прибутком від звичайної	0,05	0,08	0,001	- 0,049	- 0,799

діяльності					
Рентабельність капіталу за чистим прибутком	0,03	-	0,002	- 0,028	0 ,002
Рентабельність власного капіталу	0,07	-	0,006	- 0,064	0 ,006
Рентабельність виробничих фондів (загальна рентабельність)	0,04	-	0,002	- 0,038	0 ,002
Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від реалізації	0,05	-	0,002	- 0,048	0 ,002
Рентабельність реалізованої продукції за прибутком від операційної діяльності	0,12	0,17	0,03	- 0,09	- 0,14
Рентабельність реалізованої продукції за чистим прибутком	0,05	-	0,002	- 0,048	0 ,002

Дані таблиці 3.6. показують, що у 2010 році відбувається значний спад рентабельності, оскільки результатом діяльності підприємства є збиток. Проте, у 2011р. показники рентабельності збільшуються, але й надалі рентабельність залишається на досить низькому рівні, зважаючи на збиток у минулому періоді.

Прибуток є важливим показником ефективності виробничо-господарської діяльності, а також джерелом формування централізованих і децентралізованих фінансових ресурсів. Зрозуміло, що в доброму фінансовому

стані зацікавлене, передусім, саме підприємство. Однак, добрий фінансовий стан будь-якого підприємства формується в процесі його взаємовідносин із постачальниками, покупцями, акціонерами, банківськими установами та іншими юридичними і фізичними особами. З іншого боку, безпосередньо від підприємства залежить міра його економічної привабливості для всіх цих осіб, що завжди мають можливість вибору між багатьма підприємствами, спроможними задовольнити той самий економічний інтерес.

Відтак необхідно систематично, детально і в динаміці аналізувати грошові потоки підприємств від усіх видів діяльності, оскільки від поліпшення фінансового стану підприємства залежить його економічна перспектива. Вибір стратегії у сфері управління грошовими потоками з метою максимізації прибутку повинен перш за все спиратися на результати оцінки ситуації, що склалася на підприємстві

Висновки до 3 розділу

Контроль є важливою функцією бухгалтерського обліку. Він забезпечує дотримання облікової політики, збереження активів, попередження помилок і зловживань. За часом проведення бухгалтерський контроль може бути попереднім, поточним і наступним. Для ефективного його проведення потрібне організаційне, технічне, економічне і облікове забезпечення. Бухгалтерський контроль доходів повинен забезпечити повноту і точність відображення господарських операцій щодо доходів, оцінити законність і доцільність їх проведення, що здійснюють облікові працівники на конкретних ділянках облікових процедур.

Важливо забезпечити взаємний контроль між працівниками обліку. Його потрібно передбачити під час складання посадових інструкцій, плану документообігу, визначення процесу відображення господарських операцій.

Контроль доходів, як функція управління, забезпечує безперервне

спостереження за процесами виробництва і розподілу суспільно необхідного продукту, їх перевірку та встановлення причин порушень законності господарських операцій, щодо обліку доходів. Отже, предметом контролю доходів є виробнича і фінансово-господарська діяльність

Важливим моментом при оцінці внутрішнього контролю є визначення суттєвості тієї інформації, яка досліджується аудитором. Якщо при перевірці фінансової інформації підприємства аудитор висловлює думку щодо перевіреної інформації, то при написанні аудиторського висновку він обов'язково зазначає, що перевірена інформація є надійною та об'єктивною і не містить суттєвих помилок. Якщо аудитор висловлює думку про суттєвість фінансової інформації, то відповідно, він повинен оцінити її суттєвість. МСА 320 "Суттєвість в аудиті" вимагає від аудитора при складанні плану аудиторської перевірки встановлювати рівень суттєвості.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження дає підстави до наступних висновків.

1. Об'єктом аудиторського дослідження є фінансова звітність, яка повинна бути підготовлена згідно з загальноприйнятими стандартами, та бухгалтерські записи, що здійснюються з дотриманням таких вимог, як: наявність і виникнення, завершеність і повнота, права і зобов'язання, оцінка і розподіл, представлення і розкриття. В ході роботи було проаналізовано, як дотримуватися даних вимог при проведенні аудиту доходів і фінансових результатів.

2. Для проведення всебічного аудиту необхідно поєднувати різні методи аудиторського контролю. Було розглянуто різні класифікації вчених-економістів щодо методів проведення аудиторської перевірки. Аналіз літературних джерел показав: єдиних методичних прийомів здійснення аудиторської перевірки немає, що пояснюється особливостями проведення

аудиту у різних галузях промисловості, видами аудиторських робіт (фінансовий, операційний, перевірки на відповідність).

3. Аудиторську перевірку слід проводити у відповідній послідовності. У дослідженні було визначено та схарактеризовано основні етапи аудиторської перевірки, які можуть змінюватися або доповнюватися залежно від обставин. Послідовність дій та вибір конкретних методів дослідження аудитор обирає самостійно, залежно від особливостей діяльності клієнта та умов укладеного договору.

За даними обліку та фінансової звітності ТОВ Чортківський цукровий завод ми можемо наступні висновки.

Основу структури доходів ТОВ Чортківський цукровий завод складає дохід від операційної діяльності (реалізації продукції). Цей показник у 2011 році зріс на 419605 тис. грн., ніж у з 2010 р., та відповідно на 4586 в порівнянні з минулим періодом. Доходи від іншої операційної діяльності доходи в структурі доходів підприємства складають 0, 2 % у 2009р., 0,9% у 2010р., 26,4 % у 2011р. Ці дані свідчать про те, що сума інших операційних доходів у 2011 р. зросла на 162053 тис. грн. відповідно до даного показника у 2010р., і це вплинуло на зростання суми загальних доходів у 2011 р. Спостерігається зростаюча динаміка як виручки від реалізації, так і собівартості продукції. Проте, в 2011р. показник валового прибутку знижується й дорівнює 20343 тис. грн., що на 15325 тис. грн. менше ніж у 2009р. та на 16281 тис. грн. менше, ніж у 2010р.

У 2009 р. прибуток від звичайної діяльності становить 20761 тис. грн., у 2010 р. – 15094 тис. грн., що на 14291 тис. грн. більше , ніж у 2011р. дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг) за 2011 рік порівняно із 2009 роком збільшився на 135553 тис. грн. та порівняно з 2010 роком даний показник зріс на 233758 тис. грн., відповідно зросли податкові навантаження, які у 2010 році – 32068 тис. грн., а у 2011 році – 44050 тис. грн. Та ж тенденція спостерігається і стосовно чистого доходу (виручки) від реалізації товарів (робіт, послуг), а саме, зазначений показник в 2011р., порівняно з 2009 р.,

збільшився на 152489 тис. грн., та на 222288 тис.грн. в порівнянні з 2010 р. Проте, зростає собівартість продукції, тому, як наслідок, зменшується валовий прибуток.

Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що сьогодні підприємства мають певні проблеми обліку доходів та не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Таким чином, інформація, що надається з цього приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак призводити до прийняття неправильних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аброти́на М.С. Экономика предприятия : учебник / М.С. Абрютина. - М. : Изд-во "Дело и Сервис", 2004. - 528 с.
2. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Пер. с англ. (Науч. ред. перевода чл. корр. РАН И. И. Елисеева. Гл. ред. серии проф. Я. В. Соколов). - М., 1996. - 624 с.
3. Біла О.Г. Фінанси підприємств / О.Г. Біла : навч. посібн. - Львів : Вид-во "Магнолія 2006", 2008. - 383 с.
4. Білуха М.Т. Курс аудиту. Підручник для студентів./ М.Т. Білуха – К.: Вища школа, Знання, 1998. – 574с.
5. Бірюкова О.В. Проблеми обліку доходів і витрат підприємства / О.В. Бірюкова, О.Л. Карлін : [Електронний ресурс] / Національна бібліотека ім. В.І.Вернадського. – Режим доступу: [http:// www.nbuv.gov.ua](http://www.nbuv.gov.ua).
6. Бланк И. А. Торговый менеджмент / Бланк И. А. - [2-е изд.]. - К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. - 784 с.
7. Бланк И. А. Управление прибылью / Бланк И. А. - [3-е изд.]. - К. : Ника-Центр, 2007. - 768 с.

8. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. - Львів : РВВ НЛТУ України. - 2008. - Вип. 18.6. - С. 117-123.
9. Бондар Н. М. Економіка підприємства : навчальний посібник / Бондар Н. М. - К. : А.С.К. 2004. - 400 с.
10. Бухалков М. И. Внутрифирменное планирование : учебник / Бухалков М. И. - [2-е изд.]. - М. : ИНФРА-М, 2001. - 400 с.
11. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [підручник] / [Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М.]; за ред. В. Б. Захожай, М.Ф. Базася. - К. : МАУП, 2005. - 968 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф.Ф. Бутинця. - Вид. 7-оє. - Житомир : Вид-во "Рута", 2006. - 832 с.
13. Выверец А. Д. Экономика предприятия : учебник / Выверец А. Д. -М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 543 с.
14. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник / Грузинов В. П. - [2-е изд.]. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. -795 с.
15. Дерій В.Внутрішньогосподарський контроль за витратами і доходами у рослинництві / В. Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві.-2005.- № 2.- С. 10.
16. Джай К. Шим. Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов / Джай К. Шим, Джойл Г. Сигел. - М. : Вершина, 2008. - 368 с.
17. Добровський В. М. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. - К. : КНЕУ, 2008. - 235 с.
18. Дорош Н.І. Аудит: Методологія і організація./ Н.І. Дорош – К.: Знання, 2001. – 402с.
19. Економіка підприємства : підручник ; за заг. ред. Н. М. Ушакової. -К. : Київський нац. торг.-економ. ун-т, 2005. - 569 с.

20. Економічна енциклопедія. У трьох томах. - Т. 1 / за ред. С.В. Мочерного та ін. - К. : Вид. центр "Академія", 2002. - 863 с.
21. Івашкевич В. Б. Бухгалтерський управленческий учет : учеб. для вузов / В. Б. Івашкевич. - М. : Економіст, 2007. - 618 с.
22. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. -К. : Вид-во НУБіП України, 2010. - Вип. 154. - Ч. 3. [Електронний ресурс]. - Доступний з http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnu/2010_154_3/10к%0pаГ.
23. Керимов В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. - М. : ИЦ «Маркетинг», 2009. - 268 с.
24. Кізима Т.О. Доходи домогосподарств: інтерпретація сутності та проблеми детінізації / Т. О. Кізима // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника. - Івано-Франківськ, 2009. - Вип. V. - 390 с. - С. 274-280.
25. Кондраков Н. П. Бухгалтерський управленческий учет : учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. - М. : Инфра-М, 2009. - 368 с.
26. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навчальний посібник./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: Каравела, 2004. – 568с.
27. Кулішов В. В. Основи економічної теорії : підручник / Кулішов В. В.- Львів : Магнолія Плюс, 2005. - 516 с.
28. Ломонос-Чанкселіяні М. В. Облік і контроль доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості : дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук / Маринт Василівнт Ломонос-Чанкселіяні. - К., 2006. - 208 с.
29. Мельник Л. Г. Маркетингова цінова політика : навчальний посібник / Мельник Л. Г., Старченко Л. В., Корінцева О. І. - Суми : Університетська книга, 2007. - 240 с.
30. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 / пер. з англ.; За ред. С. Ф. Голова. - К., 1998. - 736 с.

31. Мних Є. В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві: Нав. посібник. - К.; 1996. - 236с.
32. МСБО 18 "Дохід" : за даними Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. - Доступний з http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf.
33. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. - К. : Книга, 2004. - 544 с.
34. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / Г. В. Нашкерська. - К. : Кондор, 2009 - 503 с.
35. Нестеренко Ж. К. Бухгалтерський облік промислових підприємств : [навчальний посібник] / Ж. К. Нестеренко. - К. : Центр навчальної літератури, 2005. - 311 с.
36. Нестеренко И. В. Организация учета и анализа затрат на производство в предприятиях рекламной деятельности: Дис... канд. экон. наук: 08.06.04. - Х., 2003. - 218с.
37. Ніколаєва В.П. Економічна сутність і зміст категорії "дохід підприємства" / В.П. Ніколаєва // Облік і фінанси АПК : наук.-виробн. журнал. - 2009. - № 3. - С. 90-92.
38. Очерки по бухгалтерскому учету и контролю. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы. Монография.- Житомир: ЧП "Рута", 2005.- С. 189.
39. П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» : затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99. № 87.
40. Пантелейчук Л. Формування облікової політики - важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. - 2002. - №9. - с.3-11.
41. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. Дис... канд. экон. наук. - К., 2002. - 19 с.
42. Податковий кодекс України //Бухгалтерія. – № 50. – 2010. – С.109-128.

43. Половінкіна Г.М., Возьянова А.Є. Шляхи вдосконалення методики аудиту доходів в умовах національних та міжнародних стандартів. – Матеріали конференції «Актуальні проблеми сучасних наук -2009» // [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.rusnauka.com>.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87. [Електронний ресурс]. - Доступний з <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р., № 290. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 318. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “Податок на прибуток”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р., № 353. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва»: затв.МФУ 24.01.2011 № 25 [Електронний ресурс]: <http://zakon.rada.gov.ua>

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 «Звіт про фінансові результати» затверджене Наказом Мінфіну №87 від 31.03.1999р. // Все про бухгалтерський облік. - 2007. - № 18. -С. 10-14.

52. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2009. – 320

с.

53. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: затв. МФУ 25.01.2011 № 27. [Електронний ресурс]. - Доступний з <http://zakon.rada.gov.ua>.

54. Посилаєва К. І. Підходи визначення прибутку для аналізу ефективності діяльності підприємства / К. І. Посилаєва // Вісник ХНАУ. Серія “Економіка АПК і природокористування”. – 2008. – № 7. – С. 83-87.

55. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

56. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-ХІУ, зі змінами і доповненнями / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>

57. Продиус Ю.И. Экономика предприятия / Ю.И. Продиус : учебн. пособ. - Харьков : Изд-во "Одиссей", 2004. - 416 с.

58. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні/Автореф. дис д-ра екон. наук.- Тернопіль: ТАНГ, 2000. - С. 21.

59. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник.- К.: КНЕУ, 2003.- С.26.

60. Сідун В.А. Економіка підприємства / В. А. Сідун, Ю.В. Пономарьова : навч. посібн. -К. : Центр навч. літ-ри, 2003. - 436 с.

61. Слиньков В. Н. Сбалансированная система показателей в менеджменте организации: теория и практика / Слиньков В. Н. - К. : КНТ, 2007. - 292 с.

62. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник / В. В. Сопко. – К., 1998. – 448с.

63. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В. В. Сопко. - К. : КНЕУ, 2006. - 526 с.

64. Стельмашук А. М. Бухгалтерський облік : теорія, практика, тренінг: [навчальний посібник] /А. М. Стельмашук. - Львів : «Новий Світ-2000»,

2010 - 679 с.

65. Сук Л. Контроль і ревізія собівартості продукції та її реалізації / Л.Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві.-2005.- № 24.- С. 52.

66. Сук Л. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві / Л.Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві.-2008.-№15-16.-С. 69-72.

67. Сук Л. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві / Л.Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві.-2006.-№3.-С. 44.

68. Типов В. И. Экономика предприятия : учебник / Титов В. И. - М. : Дашков и К°, 2004. - 462 с.

69. Ткач В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. - М. : Финансы и статистика, 2004. - 144 с.

70. Федів Р.Є. Реформування обліку фінансових результатів діяльності бюджетних установ / Р.Є. Федів : зб. наук. праць ЧДТУ. - 2009. - № 21. - С. 112-116.

71. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / [В. К. Орлова, М. С. Орлів, С. В. Хома, Л. А. Костецька]. - [2-е вид., доп. і перероб.]. - К : Центр учбової літератури, 2010 - 510 с.

72. Фінансовий облік : [підручник] / [С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко] - К. : Лібра, 2005. - 976 с.

73. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік та оподаткування: [Навчальний посібник] / Р. Л. Хом'як, В. І. Лемішовський. - Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. - 1112 с.

74. Хрумкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование : настольная книга по постановке финансового планирования / Хрумкий В. Е., Сизова Т. В., Гамаю нова В. В. - М. : Финансы и статистика, 2002. -400 с.

75. Чуев И. Н. Экономика предприятия : учебник / И. Н. Чуев, Л. Н. Чечевицина. - М. : Дашков и К°, 2004 - 416 с.

76. Швабій К.І. Дохід як об'єкт оподаткування / К.І. Швабій // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України. - Сер.: Економіка, право. -2009. - № 4 (47). - С. 105-112.

77. Шмиголь Н.М. Економічна суть доходів та доходності в системі управління підприємством / Н.М. Шмиголь // Держава та регіон : наук.-виробн. журнал. - Сер.: Економіка та підприємництво. - Запоріжжя : Вид-во Класичного приватного університету. -2009. - № 7. - С. 221-225.

78. Шмиголь Н.М. Аналіз методів формування доходів підприємства в ринковій економіці / Н.М. Шмиголь. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_ep/2010_2/files/EC210_51.pdf

79. Экономика предприятия : учебник / под ред. проф. О.И. Волкова. - М. : Изд-во ИНФРА-М, 1997. - 416 с.

80. Шуმიло Ю.О. Роль управлінського обліку в системі управління витратами / Ю.О. Шуმიло // Формування ринкових відносин в Україні. - 2007. - № 10(77). - С.39-44

81. [Шмиголь Н.М. Аналіз методів формування доходів підприємства в ринковій економіці / Н.М. Шмиголь. – Електронний ресурс. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_ep/2010_2/files/EC210_51.pdf].