

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

Догляд Тарас Б.

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА.

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Випускна кваліфікаційна робота

Виконав:
студент гр. ОПД – 41/2
Догляд Т. Б.

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доцент КООПД
Мельничук І. В.

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__» _____ 2019 р.

В.о. зав.кафедри

доц, к.е.н. Починок Н. В.

Прізвище, ініціали (підпис)

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічна суть доходів підприємства, їх класифікація для потреб обліку і управління	6
1.2. Порядок визначення доходів в Податковому кодексі України при оподаткуванні прибутку підприємства	18
1.3. Організація та методика обліку доходів операційної та іншої звичайної діяльностей підприємства.	27
Висновки до розділу 1	45
РОЗДІЛ ІІ. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	47
2.1. Мета, завдання та інформаційна база аналізу доходів діяльності підприємства	47
2.2. Методика проведення аналізу доходів діяльності підприємств	55
Висновки до розділу 2	63
ВИСНОВКИ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	68
ДОДАТКИ	73

ВСТУП

Актуальність теми. Головною умовою ефективного управління будь-яким підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, доходи та результати діяльності підприємства. Функціонування будь-якого суб'єкта господарювання можливе лише за наявності інформації про фактичні доходи і результати його діяльності. В цьому контексті важливого значення набувають дослідження теоретичних та організаційно-методологічних аспектів обліку і аналізу доходів діяльності загалом та в розрізі їх складових, зокрема доходів від операційної діяльності, доходів від фінансових операцій та доходів іншої звичайної діяльності підприємства.

На сьогодні норми Законів та П(С)БО по-різному трактують зміст та класифікаційні групи доходів в межах діяльності підприємства, що породжує цілий ряд проблем. Зокрема, суттєвою і мало дослідженою є проблема класифікації доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, відокремлений облік яких має вагомим значення для ефективного управління виробничо-господарськими процесами на підприємствах. Саме наявність різних підходів до визначення економічної сутності і класифікації доходів як об'єкта обліку й аналізу, що викликане неузгодженістю положень та норм чинного законодавства, зумовила актуальність і наукову новизну обраної теми. До того ж, вивчення та дослідження наукових праць свідчить про те, що питання, пов'язані з вирішенням організаційно-методичних проблем обліку та аналізу доходів діяльності підприємств, все ще не вирішені. Вагомий внесок у розв'язання цих проблем зробили вітчизняні вчені-економісти М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Ю. В. Верига, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, З.В. Задорожний, Я. Д. Крупка, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Пушкар М.С. та ін. Дослідженням різних аспектів обліку доходів і результатів присвятили роботи такі зарубіжні науковці Дж. Блейк, Роберт Н. Ентоні, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. Однак, результати досліджень щодо конкретизації питань визначення і класифікації доходів діяльності потребують подальшого вивчення й уточнення.

Отже, дана ділянка обліку є актуальною і має науковий характер.

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування економічної сутності поняття «дохід» та його класифікаційних особливостей, а також і вивчення методики і організації обліку та аналізу доходів діяльності підприємств.

Постановка завдання. Викладене вище зумовлює необхідність постановки і вирішення таких завдань:

- ✓ ознайомитись із трактуваннями суті доходів у системі господарської діяльності вітчизняних підприємств;
- ✓ визначити умови визнання доходів та їх класифікації відповідно до міжнародних та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- ✓ з'ясувати принципи організації та методики обліку доходів від операційної діяльності;
- ✓ сформулювати науково-практичне бачення щодо формування в обліку доходів іншої діяльності підприємства;
- ✓ узагальнити методику аналізу доходів діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є теоретичні та методичні аспекти обліку і аналізу доходів діяльності підприємств України, і зокрема ПрАТ «Тернопіль-готель».

Предметом дослідження в роботі є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку і аналізу доходів, отриманих в результаті діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель».

Методи дослідження: діалектичних метод, метод наукової абстракції, метод економічної теорії, принцип системності, структурно-функціональний підхід, методи аналізу і синтезу, індукції та дедукції тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що в даній кваліфікаційній роботі є ряд рекомендацій і пропозицій щодо покращення визначення економічного змісту доходу як об'єкта обліку і аналізу, його класифікаційних ознак за видами діяльності й згідно з Планом рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», удосконалено організацію та методику

обліку фінансових доходів та доходів інвестиційної діяльності та порядок відображення їх регістрах бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності.

Практична значення одержаних результатів. На основі проведеного дослідження було зроблено ряд пропозицій щодо покращення існуючої методики та деяких аспектів організації обліку й аналізу доходів іншої звичайної діяльності підприємства, що можуть бути використанні як в діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель», так і на інших підприємствах України.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковано в Збірнику тез кафедри обліку і оподаткування підприємницької діяльності (квітень, 2019 р.).

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, списку використаних джерел, додатків.

Повний обсяг роботи становить 72 сторінок комп'ютерного тексту, у тому числі 5 таблиць, 8 рисунків, список літератури з 54 найменувань, 3 додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна суть доходів підприємства, їх класифікація для потреб обліку і управління

Основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, який на пряму безпосередньо залежить від величини одержуваних доходів. Таким чином, доходи підприємств незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення.

Вимоги до визначення стратегії розвитку підприємств висуваються, насамперед, ринковою ситуацією, конкуренцією, а також специфікою діяльності. Водночас, розробка стратегії розвитку підприємства повинна починатися з визначення основних орієнтирів виробничо-господарської діяльності. Доцільно провести диверсифікацію видів діяльності відповідно до фінансових та інвестиційних ресурсів, якими володіє підприємство та визначити форми реалізації дохідної стратегії. Підприємницька діяльність у поєднанні з мотиваційною ідеєю визначає основні напрями розвитку підприємства, на основі яких можна висувати ті чи інші пріоритети, завдання, орієнтири, що дають змогу досягти головної мети бізнесу – одержання максимального доходу.

Дохід – надзвичайно розповсюджене, широко застосовуване та, водночас, надзвичайно багатозначне поняття, що вживається в різноманітних значеннях.

Поняття «дохід» може використовуватися щодо держави в цілому (національний дохід), підприємства, фірми (операційний дохід, чистий дохід підприємства), окремих осіб (грошові доходи населення, реальні доходи громадян, особистий дохід). У різних умовах доходи починають набувати ширшого значення й тлумачення: перше – як основне джерело прибутку

(чистого доходу), друге – як складна за структурою категорія, що вимагає теоретичного й методологічного уточнення.

Визначення сутності поняття «дохід» ускладнюється тим, що цей термін у вітчизняній економічній літературі був широко представлений лише до 1917 р. Під доходом тоді розуміли результат господарської діяльності власника, що збільшує суму приналежних йому цінностей. Він складався із всіх надходжень грошима й іншими цінностями, з яких провадилися витрати на ведення діяльності підприємства. В 1920-ті рр. цей термін замінили поняттям «виторг», під яким почали розуміти колишній зміст терміна «дохід», тобто ціннісне вираження всієї сукупності благ, які надходять від інших господарств в обмін на те, що їм пропонує дане господарство, і які відновлюють зроблені раніше витрати. Починаючи з 1930-х рр., ці терміни були трансформовані в поняття «реалізована продукція» з різними галузевими модифікаціями (валовий дохід, дохід від обороту тощо). У контексті визначення поняття «дохід» неминучою супутньою умовою його одержання було здійснення витрат або видатків для його утворення. Цей оборот сприймався як двоєдиний процес – доходи розглядалися у взаємозв'язку з видатками [52].

Необхідно відзначити, що проблема визначення кінцевих результатів господарської діяльності, їх формування й використання не нова. Їй присвячені праці провідних вітчизняних і зарубіжних економістів.

Сучасне трактування категорії «дохід» останнім часом трохи спростилося. Дохід більшістю фахівців характеризується, як найважливіший економічний показник роботи підприємств, що відображає їхні фінансові надходження від усіх видів діяльності, кінцевим результатом якої виступає вироблена й реалізована продукція (надані послуги, виконані роботи), оплачена покупцем. Адже дохід це ширше поняття ніж виручка і тому має бути змінене відповідно до сучасних умов господарювання підприємства. Це визначення не відображає складові доходу від неопераційної діяльності, а саме від безоплатного надходження активів, відновлення корисності активів, доходів від фінансових операцій тощо.

М.С.Пушкар [43, с. 389] зазначає, що «як економічна категорія доход в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і скла дається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента».

Л. П. Кулаковська та Ю.В.Піча зауважують, що «дохід означає будь-яке надходження грошових коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову оцінку» [23, с. 492].

Нашу думку, заслуговує уваги підхід В. Д. Базилевича, який використовує поняття «дохід» у широкому та вузькому розумінні: у широкому значенні дохід – це грошові та натуральні надходження до суб'єктів господарського життя; у вузькому – потік грошових надходжень в одиницю часу (годину, тиждень, місяць) [11, с. 343].

В. В. Сопко, В. П. Завгородній під доходами розуміють валовий прилив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає в процесі діяльності підприємства. Мається на увазі звичайна операційна діяльність [49, с. 283].

Натомість, деякі науковці сьогодення вживають синонімом до поняття «дохід» термін «виручка». Зокрема, на думку авторів «Фінансового словника» А. Г. Завгороднього, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко, дохід являє собою «гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виторг)» [15, с. 134].

В «Економічній енциклопедії» за ред. С. В. Мочерного, зауважено, що дохід підприємства – приріст суми грошей над їх витратами на спожиті в процесі виробництва засоби, який отримує підприємство від реалізації новоствореної вартості, а також відмічено, що «дохід – гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)» [10, с. 364].

Автори М.І.Крупка, П.І.Островерх і С. К. Реверчук дають таке визначення «доходу»: «виторг або дохід – це певна сума грошей, яка надходить від продажу фірмою певної кількості благ (товарів і послуг)» [21, с. 228].

Бухгалтерський підхід до поняття «дохід підприємства» переважно базується на терміні «економічна вигода». Такий зміст цієї категорії визначено в МСФЗ18 «Дохід» («Revenue»): «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».

У П(С)БО 15 «Дохід» (п.7, 8, 13, 14, 15) дохід теж ототожнено з «виручкою» [35]. Цей нормативний документ не містить визначення доходу, натомість відповідно до п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та наведеної форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» дане поняття інтерпретується наступним чином

доходи – збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [32].

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.

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

- 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. 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).

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).

З урахуванням всіх розглянутих характеристик поняття «дохід» пропонується визначити наступним чином:

дохід – складова фінансового результату діяльності підприємства за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових і/та інших вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також від позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків».

Наявність різних підходів до визначення сутності та неузгодженість норм чинного законодавства між собою зумовило дискусію серед вчених щодо класифікації доходу.

В економічній теорії проф. В. Д. Базилевич класифікує доходи за такими критеріями:

- за рівнем формування;
- за суб'єктами привласнення;
- залежно від цін, в яких визначається дохід;
- для аналізу діяльності підприємства;
- залежно від включення доходу в ціну товару; за джерелом отримання;
- доходи, що утворюються внаслідок використання певних факторів виробництва [11, с. 343-345].

У бухгалтерському обліку відповідно до п.7 П(С)БО 15 «Дохід» доходи класифікуються за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи;
- надзвичайні доходи [39].

Н. В. Чебанова та Ю. А. Василенко в окрему групу виділяють ще доходи від участі в капіталі [51, с. 473], куди відносять доходи від інвестицій у асоційовані, дочірні, спільні підприємства.

Проф. Ф. Ф. Бутинець поділяє дохід з метою визнання доходу та визначення його суми:

- дохід від реалізації товарів, продукції, інших активів;
- дохід від надання послуг;
- дохід від використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами [5, с. 292].

В залежності від місця виникнення доходу він розрізняє доходи центрів інвестицій, центрів прибутку та загальний дохід підприємства.

Більшість вчених класифікує дохід у залежності від видів діяльності: доходи, що виникають в процесі звичайної діяльності та доходи, що виникають у процесі надзвичайної діяльності [5; 23; 24; 35].

Доходи звичайної діяльності науковці розглядають у розрізі: операційної, фінансової, інвестиційної, іншої діяльності [5; 22]; операційної, фінансової, інвестиційної діяльності [3; 24].

Розділяються погляди вчених у віднесенні певних видів доходів до складу інвестиційної та фінансової діяльності (див. табл.1.).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика точок зору на класифікацію доходів підприємств

№ з/п	Вид доходу	Класифікація доходів					
		Ф.Ф.Бутинець [5, с.293]	Л.П.Кулаковська [20, с.494]	С.З.Мошенський, Т.П.Остапчук [31, с.272]	В.С.Лень [33, с.573]	П(С)БО 3 [п.27-28]	П(С)БО 4 [п.31,32,34,35]
1.	Доходи від участі в капіталі	I	I	Ф	Ф	-	-
2.	Дивіденди та відсотки одержані	Ф	Ф	Ф	Ф	Ф	I
3.	Доходи від реалізації фінансових інвестицій	IЗ	Ю	I	I	ІД	I
4.	Доходи від реалізації необоротних активів	IЗ	Ю	I	I	ІД	I
5.	Доходи від списання необоротних активів	IЗ	-	I	I	-	-
6.	Доходи від неопераційних курсових різниць	IЗ	Ю	I	IЗ	ІД	-
7.	Доходи від безоплатно отриманих необоротних активів						

Умовні позначення:

I – доходи інвестиційної діяльності;

Ф – доходи фінансової діяльності;

IЗ – доходи іншої звичайної діяльності;

Ю – доходи іншої операційної діяльності;

ІД – інші доходи;

– – не визначено.

Визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності, як свідчать дані табл.1, є дискусійним питанням, що породжене неузгодженістю у нормативно-правовій базі. Так, у затвердженій формі фінансової звітності № 2 запропоновано класифікацію доходів, що не є аналогом тієї, яку наведено у П(С)БО 15.

У НП(С)БО 1 та згідно з формою № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» зазначаються такі види доходу, що формують фінансові результати (розділ I):

- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (р. 2000);
- інші операційні доходи (р. 2120);
- дохід від участі в капіталі (р. 2200);
- інші фінансові доходи (р. 2220);
- інші доходи (р. 2240).

Порівняльну характеристику класифікацій доходу відповідно до чинних П(С)БО наведено на рис. 1.1.

Як видно з рис. 1.1., є проблема класифікації доходів іншої звичайної діяльності. Однак, на нашу думку, доходи іншої звичайної діяльності необхідно розмежувати на фінансові доходи (дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи) й інвестиційні доходи (інші доходи) в розрізі видів діяльності та відповідно до НП(С)БО 1 зважаючи на принцип відповідності доходів та витрат.

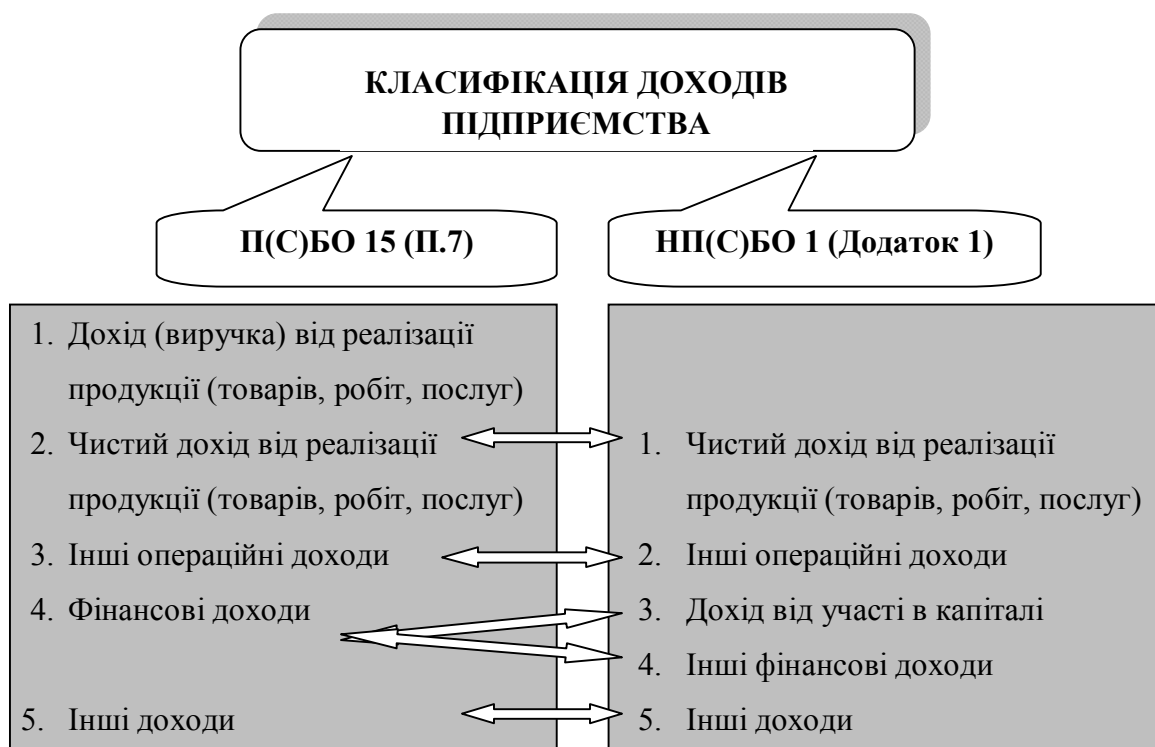


Рисунок 1.1. Порівняльна характеристика класифікацій доходу відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 1

Такий вид доходів як «фінансові доходи» (П(С)БО 15), у НП(С)БО 1 замінено на «дохід від участі в капіталі» та «інші фінансові доходи». Класифікація, подана в формі № 2, відповідає класифікації, зазначеній у Плані рахунків бухгалтерського обліку, але в деякій мірі суперечить статтям форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів». Зокрема, дивіденди та відсотки одержані відповідно до форми № 2 належать до фінансової діяльності, а згідно з формою № 3 – до інвестиційної, у Плані рахунків бухгалтерського обліку для їх відображення передбачено рахунок 73 – «інші фінансові доходи». Тому необхідно узгоджувати дані питання на законодавчому рівні.

Варто зазначити, що поняття «дохід» є багатозначним, оскільки по-різному трактується у бухгалтерському обліку, а також при визначенні оподаткованого прибутку. До впровадження Податкового кодексу України використовувалось узагальнене поняття «валові доходи», чинний ПКУ доходи визначає ст.135 розділу III «Податок на прибуток підприємств». Так, відповідно до Податкового кодексу міститься наступна класифікація доходів:

- дохід від операційної діяльності;
- інші доходи [37].

Вживання терміна «дохід» у різних значеннях кожною з вище зауважених класифікацій ускладнює розуміння змісту, в якому дане поняття фігурує. Неузгодженість норм законодавства між собою (Податкового кодексу і чинних П(С)БО) викликає труднощі не лише у розумінні сутності категорії «дохід», а й породжує проблему, що полягає у розбіжності поглядів науковців на визначення доходів іншої звичайної діяльності, а саме доходів від фінансової та інвестиційної діяльності.

Таким чином, необхідно:

- узгодити норми законів і чинних П(С)БО в частині регламентації і визнання понять «дохід»;
- внести нормативні зміни в частині класифікації доходів з метою усунення розбіжностей щодо визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності.

Це дозволить формувати інформацію відповідно до принципу відповідності доходів та витрат у всіх формах фінансової звітності для забезпечення відповідною інформацією про результати діяльності суб'єкта господарювання як зовнішніх користувачів, так і внутрішніх – з метою ефективного управління фінансовими та інвестиційними ресурсами.

В 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» [42]. Це вказує на те, що майже кожному П(С)БО відповідає певне МСБО та МСФЗ. Зокрема, П(С)БО 15 «Дохід» відповідає МСБО 18 «Дохід» та включає елементи МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку доходів підприємства згруповано і представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Відповідність вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку доходів підприємства

<i>ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА</i>		<i>МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА</i>	
<i>Назва</i>	<i>Номер</i>	<i>Назва</i>	<i>Номер</i>
П(С)БО 15	«Дохід»	МСБО 18	«Дохід»
НП(С)БО 1	Додаток 1 форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»	МСБО 1	«Подання фінансових звітів»

Всі стандарти, які розглядаються, поділяють одні і ті самі доходи по-різному. Так в Україні доходи поділені залежно від видів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна), в Положенні з бухгалтерського обліку (ПБО) 9 «Доходи організації» Російської Федерації також залежно від виду діяльності, проте, більш узагальнено (звичайна та інша), МСБО класифікують доходи залежно від джерела їх утворення (реалізація товарів чи послуг, надання кредиту, плата за надання нематеріальних активів для використання, плата за участь у капіталі підприємства). Дана класифікація збігається з основними статтями звіту про фінансові результати відповідно кожної країни.

Вважаємо, що класифікація доходів в стандартах України є більш повною та доцільною в порівнянні з іншими стандартами, оскільки розподіл доходів залежно від видів діяльності в порівнянні з витратами отриманими від цих операцій дозволяє проаналізувати прибутковість кожного виду, та визначити перспективні напрямки діяльності.

Визначення виручки від реалізації активів та доходу від надання послуг визначається також ідентичне в МСБО та П(С)БО, що пояснюється застосуванням міжнародної практики обліку в стандартах України.

Згідно з п. 18 МСБО 18 та п. 8. П(С)БО 15, дохід визнається тільки коли існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигід, пов'язаних з операцією. У деяких випадках цієї ймовірності може не існувати до отримання компенсації або до усунення невизначеності. Наприклад, може існувати невизначеність щодо отримання дозволу іноземної урядової установи

на переказ компенсації від продажу в іноземній країні. Коли такий дозвіл надається, невизначеність зникає і дохід визнається. Проте, коли невизначеність виникає стосовно оплати суми, яка вже включена до доходу, але є сумою безнадійної заборгованості або сумою, щодо якої ймовірність відшкодування перестала існувати, така сума визнається як витрати, а не як коригування первісно визнаної суми доходу [46, с. 67].

Дохід від надання послуг може бути визнаний в один із двох способів, які залежать від достовірності оцінки результату операції з надання послуг.

Незважаючи на схожість П(С)БО України до МСБО, міжнародним стандартом передбачено, що під товарами розуміють також землю та іншу нерухомість утримувану для перепродажу, на відміну від національного стандарту, в якому цей пункт відсутній, хоча в Україні облік необоротних активів, утримуваних для перепродажу відображається на рахунку 28 «Товари», проте, дохід, отримуваний при реалізації цих активів, відображається на рахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», а не як дохід від реалізації товарів. Реалізація необоротних активів не є основною діяльністю підприємства, і дохід має визнаватися як результат інвестиційної діяльності. Однак, якщо сучасними чинними актами визначається операція з продажу необоротних активів в сфері іншої операційної діяльності, тоді для обліку необоротних активів утримуваних для перепродажу доцільніше використовувати рахунок 29, який матиме назву «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», в розрізі якого можна бути використовувати субрахунки. Крім цього, принцип побудови плану рахунків щодо зростання ліквідності при цьому порушено не буде.

З метою усунення вищевказаних недоліків обліку, визнання і класифікації доходів, при розробці майбутніх доповнень і змін у П(С)БО 15 доречно розкривати принципи, методи та процедури фінансового обліку доходів, застосування яких є найбільш ефективним у тій чи іншій ситуації.

1.2. Порядок визначення доходів в Податковому кодексі України при оподаткуванні прибутку підприємства

Податковий кодекс України є комплексним актом з питань податків. Основні завдання, які постають при усунення розбіжностей положень П(С)БО 15 та Податкового кодексу України в частині визнання доходів підприємства, спрямовані на пошуки способів усунення неузгодженості обліку за П(С)БО та податкових розрахунків, а зокрема, виділяють два шляхи: визначення прибутку для оподаткування відповідно до даних отриманих згідно з П(С)БО або приведення фінансового прибутку відповідно до правил податкових розрахунків і визначення прибутку для оподаткування.

Даний Кодекс покликаний гармонізувати інтереси держави та населення, шляхом гармонізації обліку за П(С)БО та податкових розрахунків. Процес гармонізації положень П(С)БО та положень податкового законодавства спрямований на спрощення системи податкових розрахунків та приведення до єдиної системи обліку.

Проте на сьогодні повністю гармонізувати положення цих двох нормативних документів фактично неможливо, оскільки користувачі двох напрямів мають різні завдання. Відповідно до закладених принципів в основу національних стандартів бухгалтерського обліку вони мають відповідати вимогам міжнародних стандартів. Залишається другий шлях гармонізації – викласти положення Податкового кодексу України відповідно до вимог П(С)БО, проте, такі перетворення не підтримає держава. Про це зауважує проф. М.Я. Дем'яненко, зазначаючи, що економічна сутність податкового обліку полягає в тому, щоб ті витрати, які вважаються недоцільними, не призводили до зменшення оподаткованого доходу. В практичному плані це означає, що держава не хоче втрачати свою (задекларовану) частку в доходах підприємства внаслідок суб'єктивних (непродуктивних) дій юридичної особи як суб'єкта оподаткування. Саме цю вимогу держави забезпечує (чи має забезпечувати) податковий облік [9, с. 9]. Таким чином, приходимо до аксіоми: теоретики і

практики обліку бажають гармонізувати облік за П(С)БО та податкові розрахунки, проте держава це зробити не дозволяє.

Незважаючи на існування даної аксіоми, вчені не припинять пошуку шляхів наближення до гармонізації обліку в Україні. Гармонізація обліку – це процес приведення до відповідності та злагодженості принципів обліку за П(С)БО та податкових розрахунків.

Незважаючи на спрямованість на забезпечення єдиної інформаційної бази Податкового кодексу України, він вносить ряд неточностей та непорозумінь, серед яких варто відмітити окремі положення Розділу III даного кодексу порівняно з вимогами П(С)БО 15 «Дохід».

В П(С)БО 15 визначення «дохід» не наведено, проте, дане визначення є в П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Відповідно до пп. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України:

дохід з джерелом їх походження з України – будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;

б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;

в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;

г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховання ризиків на території України;

г) доходів страховиків - резидентів від страхування ризиків страхувальників - резидентів за межами України;

д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;

є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;

ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю [37].

Таким чином, з вищенаведених визначень випливає, що дохід за Податковим кодексом фактично і є доходом, отриманим в результаті господарської діяльності підприємства, але ці два поняття не є тотожними. Відповідно до законодавчої бази, існує ряд критеріїв визнання доходів, які призводять до існування несумісності обліку за П(С)БО та податковим законодавством.

На думку Ю. В. Борисейко [2, с. 40], є доходи, які не включаються до доходів при оподаткуванні прибутку підприємств відповідно до Податкового кодексу України, через це доцільним було б повернення до поняття «валові доходи», яке розмежовує дві методики розрахунку прибутку.

Ми вважаємо, що повернення до «валових доходів» не доцільне, варто узгодити змістове наповнення в межах поняття «доходи». Для узгодження пропонуємо під поняттям валового доходу розуміти дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшену на суму непрямих податків, а також 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) в результаті здійснення господарської діяльності в розрізі операційної, фінансової та інвестиційної, а також від надзвичайної діяльності. Дане визначення більш точно характеризує поняття доходу і зменшує розбіжності між обліком за П(С)БО та податковим законодавством.

Згідно з ПКУ дохід визнається за датою переходу права власності на товари (роботи, послуги). Суми передплат та авансів як отриманих, так і сплачених не включаються ні до складу доходів, ні до складу витрат.

Визначення прибутку для оподаткування відбувається на основі даних бухгалтерського обліку з урахуванням тимчасових і постійних податкових різниць. З 2012 року платники податку на прибуток подають фінансову звітність разом з розрахунком податкових різниць.

Податковим кодексом встановлено, що при визначенні дати отримання доходів чи здійснення витрат застосовується метод нарахувань, тобто за датою переходу права власності на товар або за датою підписання акта в разі надання послуг – незалежно від фактичного надходження коштів. Перехід до методу нарахувань при визначенні доходів в умовах зростання дебіторської заборгованості і зменшення практики авансування поставок товарів може негативно вплинути на ліквідність підприємств.

Слід пам'ятати, що доходи і витрати платників податку на прибуток повинні відображатися на основі первинних документів, передбачених правилами ведення бухгалтерського обліку, однак в Податковому кодексі не має визначення, що це за правила. У зв'язку з цим впливає, що підприємство може використовувати бланки, розроблені самостійно, які повинні мати обов'язкові реквізити, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженими наказом Мінфіну України.

В Податковому кодексі України не відповідає національним і міжнародним стандартам бухгалтерського обліку термінологічна база щодо понять «проценти», «роялті», «дивіденди». Відповідно до П(С)БО 15 під

процентами розуміють – плату за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству. Податковий кодекс зазначає, що проценти це – дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора як плата за використання залучених на визначений або невизначений строк коштів або майна. Отже ці два нормативні документа розуміють різне під поняттям «проценти», відповідно до П(С)БО це плата за використання грошових коштів, а відповідно до Податкового кодексу України – за використання коштів та майна. Не можна погодитися з визначенням наданим в Податковому кодексі, адже плата за майно визначається – орендною платою (платежем). Також вважаємо, що про строк вказувати непотрібно та необхідно виключити з визначення слово «сплачується», оскільки касовий метод нарахування доходів і витрат відповідно до нових вимог Податкового кодексу України не застосовується, а віднесення процентів до доходів при сплаті розгармонізовує облік за П(С)БО та податкові розрахунки.

Гармонізуючи визначення, вважаємо за необхідне викласти в положеннях П(С)БО та Кодексі визначення процентів в наступній редакції: проценти – дохід, який нараховується позичальником на користь кредитора як плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Під роялті за П(С)БО розуміють платежі за право користування об'єктами права інтелектуальної власності. Відповідно до Податкового кодексу України роялті – будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торгівельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового

досвіду (ноу-хау). З самих визначень зрозуміло, що визначення, надане в П(С)БО, значно ширше, оскільки поняття інтелектуальної власності ширше ніж окремі його складові, які наведені в пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 ПКУ.

Для гармонізації термінологічного апарату П(С)БО і Податкового кодексу України пропонуємо застосовувати наступне визначення роялті – платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування об'єктами права інтелектуальної власності.

До неузгодженостей термінології П(С)БО і Податкового кодексу України також відноситься трактування поняття «дивіденди», яке відповідно до П(С)БО 15 означає – частину чистого прибутку, розподілену між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Згідно з пп. 14.1.49 п. 14.1 ст. 14 ПКУ дивіденди – платіж, що здійснюється юридичною особою, у тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

В даному випадку визначення, наведене в Кодексі, більш точно характеризує поняття дивідендів, оскільки за П(С)БО, дивіденди – частка власника. пропорційна частці в власному капіталі, що є невірним, адже дивіденди – частка власника пропорційна частці в статутному капіталі, а не у власному та поняття власного капіталу значно ширше. До того ж визначення, надане в П(С)БО, є недостовірним при виплаті дивідендів за простими та привілейованими акціями, так відповідно до 31.2.2 Закону України «Про акціонерні товариства» акціонерне товариство не має права здійснювати виплату дивідендів за простими акціями у разі, якщо поточні дивіденди за привілейованими акціями не виплачено повністю. Тобто принцип пропорційності втрачається.

Виходячи з викладеного варто відзначити, що дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку. В Податковому кодексі України вираз «розрахованого за правилами бухгалтерського обліку» слід виключити, оскільки він розмежовує облік за П(С)БО та податковим законодавством, а завданням Податкового кодексу є навпаки гармонізувати його і привести до єдиного обліку.

Окрім термінологічної невідповідності існує ряд неточностей при визнанні деяких видів доходів. В Податковому кодексі України порядок визнання доходів значно ширший, для всебічної гармонізації варто окремі положення ПКУ щодо визнання доходів прописати в П(С)БО 15 «Дохід», зокрема, те, що датою отримання доходів, які враховуються для визначення прибутку до оподаткування, є звітний період, у якому такі доходи визнаються, незалежно від фактичного надходження коштів. А також включити до П(С)БО те, що датою отримання доходів є дата нарахування доходів згідно первинних документів.

Доцільно визначити в П(С)БО 15 порядок визнання доходів від списання кредиторської заборгованості, що визнана сумнівною та безнадійною, який має відповідати пп. 159.1.2 п. 159.1 ст. 159 ПКУ, що діяла до 1 січня 2015 року. Для цього необхідно в П(С)БО 11 «Зобов'язання» прописати поняття сумнівної та безнадійної кредиторської заборгованості, а саме, під сумнівною кредиторською заборгованістю слід розуміти – кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги визнану судом чи за виконавчим написом нотаріуса, у звітному періоді, на який припадає день набрання законної сили рішення суду про визнання (стягнення) такої заборгованості (її частини) або вчинення нотаріусом виконавчого напису.

Таким чином, варто прописати в П(С)БО 15 «Дохід», що дохід від списання кредиторської заборгованості визнається одночасно з визнанням такої заборгованості безнадійною.

Необхідно також відмітити про недоліки статті пп.1.1 ст. 17 Податкового кодексу України, так, платник податку зобов'язаний у зв'язку з погашенням покупцем заборгованості або її частини після подання продавцем позову (заяви) збільшити фінансовий результат до оподаткування відповідного податкового періоду на суму заборгованості (її частини), попередньо віднесеної ним до зменшення доходу згідно з підпунктом 159.1.1 пункту 159.1 статті 159 розділу III цього Кодексу у редакції, що діяла до 1 січня 2015 року.

В П(С)БО 15 «Дохід» відсутній порядок визнання доходів від безповоротної фінансової допомоги та штрафів, пені, неустойки, отриманих за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду. В Податковому кодексі зазначено, що доходи за цими операціями визнаються в момент надходження грошових коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку. Дані положення є ще однією відмінністю, що спричинюють відокремлення обліку за П(С)БО та податкових розрахунків. В цьому випадку положення П(С)БО та Податкового кодексу України неможливо гармонізувати, оскільки в них передбачено різні принципи визнання доходів.

Щодо визнання доходів від обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами) п. 9 П(С)БО 15 «Дохід»: дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість» пропонуємо, дану статтю викласти в наступній редакції: «дохід, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), визнається одночасно з витратами, понесеними при передачі об'єкта обміну).

Відмінними є види доходів відповідно до П(С)БО та Податкового кодексу України. Так, П(С)БО виділяє доходи залежно від видів діяльності, а Податковий кодекс виокремлює лише два види доходів: дохід від операційної

діяльності та інші доходи. Виходячи з пропозицій, наведених раніше, щодо визначення валових доходів, пропонуємо використовувати в Податковому кодексі, види визначені в П(С)БО.

У зв'язку з невідповідністю класифікації, наведеної в П(С)БО і Податкового кодексу України, є відмінними і складові доходів. При розмежуванні доходів за видами господарської діяльності ці розбіжності будуть автоматично усунені.

Попри наближення податкового обліку до бухгалтерського, його ведення все ще залишається надто громіздким і затратним. Уряд намагався перекрити головні схеми мінімізації оподаткування, детально виписуючи, що можна, а що не можна враховувати при розрахунку бази оподаткування. Проте, доки влада не створить умов для того, щоб підприємства самі були зацікавлені декларувати прибуток, їх бухгалтери будуть знаходити нові й нові прогалини у законодавстві для мінімізації оподаткування.

Отже, виходячи зі всього вище наведеного можна запропонувати наступні шляхи удосконалення методики формування доходів при визначенні оподатковуваного прибутку і у податковій звітності:

1. Намагатися як можна більше зблизити бухгалтерський облік та податкові розрахунки в частині визначенні доходів в цілях оподаткування:
 - узгодити термінологічний апарат з визначення понять: «дохід», «проценти», «роялті», «дивіденди»;
 - визначити порядок визнання окремих доходів та уточнити окремі положення Податкового кодексу України та П(С)БО;
2. Визначити в Податковому кодексі України поділ доходів залежно від видів діяльності, аналогічно до П(С)БО.

Впевнені, що ці заходи дадуть змогу збільшити роль регулюючої функції податку на прибуток як головної для цього податку; забезпечити стимулювання оновлення виробничого потенціалу підприємств; наблизити оподатковуваний прибуток до його економічно визначеної величини. Внаслідок цих перетворень зросте і фіскальна роль податку на прибуток.

1.3. Організація та методика обліку доходів операційної та іншої звичайної діяльності підприємства

При переході до ринкових відносин помітно зростає інтерес до управління процесом формування та використання доходів, основним джерелом фінансового благополуччя й подальшого розвитку суб'єктів підприємництва, а отже, до інформації, необхідної для такого управління. Реформування української економіки зумовлює необхідність по-новому поглянути на методичні принципи й концепції формування доходів. Помітно підсилилася потреба в більш глибокому і реалістичному з позицій практичної дійсності розробленні методологічних питань формування й використання доходів.

Доходи і витрати та розрахований прибуток або збиток за видами діяльності наводиться у першому розділі форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Для формування змісту першого розділу даного звіту необхідно чітко розмежовувати види діяльності підприємства, які мають вплив на групування доходів (рис. 1.2).

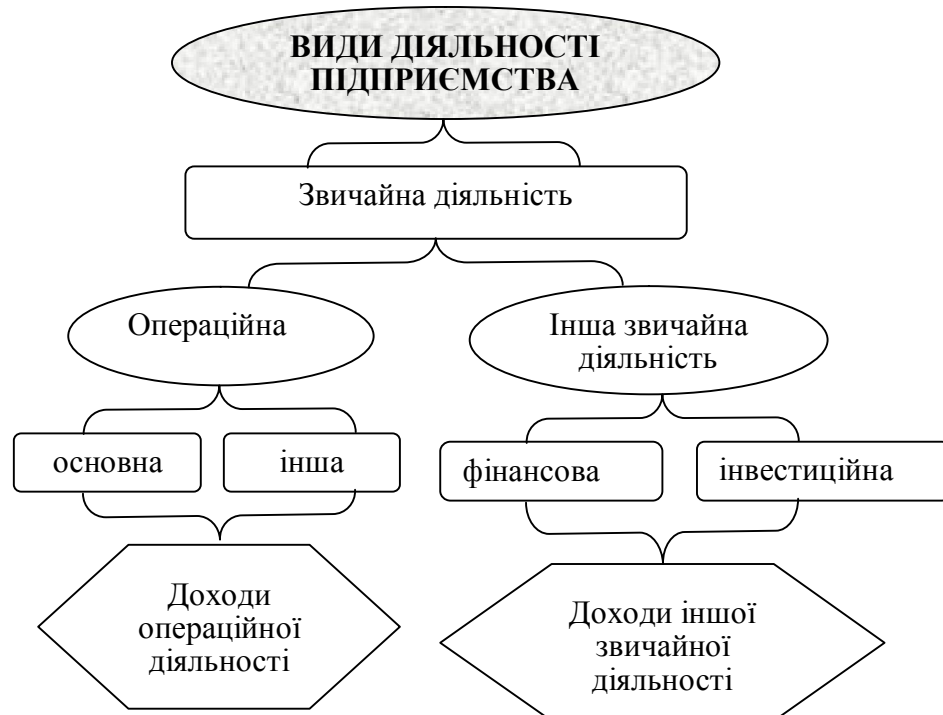


Рисунок 1.2. Взаємозв'язок видів діяльності в Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) і процесу формування доходів підприємства.

Звичайна діяльність – це будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. Якщо розглядати ПрАТ «Тернопіль-готель», то до звичайної його діяльності слід віднести закупку матеріальних цінностей, МШП, інших запасів, надання готельних послуг, розрахунки з клієнтами, розрахунки за довгостроковими і короткостроковими зобов'язаннями, з працівниками і бюджетом, переоцінку запасів, списання знецінених запасів, переоцінку короткотермінових інвестицій, курсові різниці тощо.

Звичайна діяльність підприємства підрозділяється на операційну та іншу.

До операційної діяльності підприємства відносяться усі види основної та іншої діяльності, крім фінансової та інвестиційної.

Основна діяльність – це та, яка пов'язана з виробництвом або реалізацією товарів, робіт і послуг, визначена статутом при створенні підприємства і забезпечує основну частку його доходу.

Витрати, які виникають в результаті основної діяльності підрозділяють за функціями, а саме: на виробничу, адміністративну, на збут та інші.

Виробнича функція супроводжується витратами на виготовлення продукції (витрат) і продажем продукції (доходи), а також супроводжується витратами адміністративного характеру і витратами на збут.

Інвестиційна діяльність – це діяльність підприємства, яка пов'язана з придбанням тих необоротних активів та тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – це діяльність підприємства, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу.

Оскільки основною діяльністю готелів є надання послуг, то облік операцій з їх надання є аналогічним обліку операцій із надання звичайних послуг. Тому витрати, пов'язані з наданням готельних послуг, у тому числі собівартість реалізованих готельних послуг, формуються відповідно до норм П(С)БО 16, а доходи — згідно з вимогами П(С)БО 15.

Згідно з п.9. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій з отриманням доходів від операційної діяльності є первинні документи, які засвідчують факти здійснення господарських операцій.

При оформленні операцій з надання готельних послуг та при здійсненні розрахунків з клієнтами за надані готельні послуги слід враховувати норми Закону про РРО, відповідно до якого реєстратори розрахункових операцій (РРО) і розрахункові книжки можуть не застосовуються, якщо проведення розрахунків у касах цих підприємств, установ і організацій з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів та видачею відповідних квитанцій, підписаних і завірених печаткою у встановленому порядку.

Крім касового чека, готелі зобов'язані видати на підтвердження наданих послуг Рахунок за формою № 4-г. Рахунок застосовується при оформленні розрахунків із громадянами за основні та додаткові послуги, отримані у готелі.

Рахунок використовується при будь-якій формі обробки документа (електронній, ручній) та при будь-якому виді розрахунку (готівковому, безготівковому). Рахунок оформлюється на підставі пред'явленого паспорта або іншого документа, що посвідчує особу, тому обов'язково в ньому зазначаються прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи. Рахунок виписується у двох примірниках. Перший примірник видається проживаючому, другий здається до бухгалтерії. Графа Рахунку «Послуга» містить перелік основних і додаткових послуг готелю, наданих проживаючому за звітний період, та податків на вартість цих послуг. Сума до сплати розраховується щодобово згідно з переліком фактично отриманих послуг разом із сумами ПДВ і готельного збору, та всього до сплати. У Рахунку сума до сплати з ПДВ вписується в гривнях [4].

Згідно з п. 10 ПБО 15 дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції.

При цьому результат може бути достовірно оцінено за наявності таких умов:

- ✓ достовірної оцінки доходу;
- ✓ імовірності надходження економічних вигід від надання послуг;
- ✓ достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- ✓ достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг, та необхідних для їх завершення.

Перелік статей доходів від операційної діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» відносно великий, оскільки спектр послуг, що надаються готельним господарством, досить широкий. Зокрема, це доходи від здачі готельних номерів, реалізації побутових послуг (прання, хімчистка тощо), реалізації екскурсійних послуг, реалізації автопослуг (перевезення пасажирів), реалізації послуг автостоянки, надання послуг із користування мережею Інтернет, телефоном тощо.

Для узагальнення інформації про дохід, одержаний від надання готельних послуг, використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», до якого для обліку основних та додаткових послуг, що надаються готелем, відкриваються субрахунки другого порядку. Облік доходів від надання послуг іншими підрозділами готелю також ведеться за субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» з відкриттям окремих субрахунків другого порядку, а саме: «Хімчистка», «Перукарня», «Транспорт», «Автостоянка», «Ресторан» тощо.

При наданні готельних послуг, пов'язаних із тимчасовим проживанням гостей на умовах наступної оплати, дохід визнається під час збільшення активу (нарахування дебіторської заборгованості гостя перед готелем), що відображається бухгалтерським записом за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» у кореспонденції з кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». При цьому сума визнаного у звітному періоді доходу від надання готельних послуг залежить як від

кількості гостей та кількості днів, протягом яких у звітному періоді ці гості проживали у готелі, так і від вартості проживання у готелі однієї людини протягом однієї доби.

Кількість гостей та строки їх проживання у готелі у звітному періоді підтверджуються такими документами: журналом обліку громадян, що проживають у готелі (форма № 5-Г), журналом обліку іноземців, що проживають у готелі (форма № 6-Г). Тому дохід слід розраховувати виходячи з цих даних незалежно від дати оплати [4].

При виявленні фінансового результату від основної діяльності спостерігаються суттєві недоліки. Так, відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, для виявлення фінансового результату необхідно зіставити доходи звітного періоду з витратами, понесеними за отримання цих доходів.

За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» відображаються суми доходу від реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг. Ці суми формуються виходячи з відпускних цін, тобто включають виробничу собівартість плюс закладений рівень рентабельності. Тобто,

Дт 36 Кт 703.1 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – відображено дохід від надання послуг з проживання в номері;

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» Кт 641 – нараховано ПДВ на виручку, а також акцизний збір згідно чинного законодавства;

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» Кт 642 – нараховано туристичний збір згідно чинного законодавства;

Дт 36 Кт 701 «Дохід від реалізації готової продукції» – відображено дохід від продажу готової продукції (сніданків) у ресторані;

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» Кт 641 – нараховано податкове зобов'язання з ПДВ;

Дт 36 Кт 703.2 «Дохід від реалізації інших послуг» – відображено дохід від надання послуг з чищення одягу;

Дт 703.2 «Дохід від реалізації інших послуг» Кт 641 – нараховано ПДВ на виручку, а також акцизний збір згідно чинного законодавства;

Дт 70 «Доходи від реалізації» Кт 791 – відображено дохід від реалізації продукції, робіт, послуг на фінансові результати;

Дт 791 Кт 90 – списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції (наданих послуг).

Відтак, фінансовий результат операційної діяльності – це прибуток (збиток) від конкретного виду діяльності (надання послуг), який визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку) інших операційних доходів, адміністративних витрат та витрат на збут відповідного виду діяльності та інших операційних витрат.

Загальновизнано, що основною місією ефективної фінансової діяльності є одержання максимальної економічної вигоди в результаті функціонування підприємства. Реалізації цієї місії сприяють одержання приросту рентабельності власного капіталу, забезпечення розширеного відтворення внаслідок ефективного використання фінансових ресурсів тощо. Тому закономірно, що облікове забезпечення інвестиційної та фінансової діяльності завжди знаходиться у сфері інтересів управлінців.

На жаль, на сьогодні не має чіткого поділу на рахунках обліку та й в звітності фінансової та інвестиційної діяльності. Для обліку інвестиційної діяльності призначенні рахунки інших доходів, на який ведеться облік доходів від реалізації фінансових інвестицій, та інших витрат, на яких обліковується не операційні курсові різниці, безоплатні передані активи тощо. Крім того, в звітності інвестиційна діяльність не виділена окремим рядками в формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», а включається в склад інших доходів та інших витрат.

Діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку для обліку витрат і доходів підприємства, а також результату діяльності передбачено використання двох класів, а саме 9 «Витрати діяльності» та 7 «Доходи та результати діяльності». При цьому у цьому рекомендує документі немає

розмежування рахунків за видами діяльності. Крім того, з 2011 року План рахунків не має переліку субрахунків до рахунків витрат, доходів діяльності [48]. Натомість зміст рахунків і субрахунків передбачені використанням Інструкції про застосування Плану рахунків [21]. Разом з тим, негативним є той факт, що витрати і доходи інвестиційної діяльності не мають окремих рахунків, а потребують вибірки з уже існуючих рахунків та субрахунків. Така проблема виникла тому, що ведення бухгалтерського обліку передбачає складання фінансової звітності, а згідно з вимогами НП(С)БО 1 і зазначеної форми фінансової звітності № 2 інвестиційна діяльність є складовою іншої звичайної діяльності (рис.1.3). Таке трактування витрат і доходів за видами діяльності не відповідає сучасним вимогам до управління діяльністю підприємства. Крім того, у формі № 3 «Звіт про рух грошових коштів» виділена зовсім інша структура діяльності підприємства.

Відтак, з метою посилення управлінської функції за результатом інвестиційної діяльності головним завданням обліку має стати розмежування витрат і доходів не тільки від інвестиційної, але й від фінансової діяльності.

Тому вважаємо, що облікове забезпечення витрат та доходів іншої звичайної діяльності лежить у площині завдання структуризації фінансових та інвестиційних доходів і витрат, гармонізації їх складу з національними стандартами і урахування специфіки діяльності підприємства.

Для підвищення рівня фінансової ефективності господарювання необхідно розробляти і впроваджувати нові методи й технології здійснення стратегічної та поточної фінансової діяльності. Це сприятиме конкурентоспроможності, прибутковості, стійкості і вартості активів вітчизняних підприємств.

Основними доходами, які належать до фінансової діяльності, є:

- дивіденди одержані;
- відсотки одержані;
- інші фінансові доходи;
- доходи від інвестицій в асоційовані, спільні підприємства.



Рисунок 1.3. Схема структуризації витрат і доходів іншої звичайної діяльності підприємства згідно з Інструкцією № 291 [17] та НП(С)БО 1 [32].

Для обліку фінансових доходів від здійснених вкладень у інші суб'єкти господарювання використовують рахунки 72 «Доход від участі в капіталі» та 73 «Інші фінансові доходи».

Методика обліку за правилом участі в капіталі регулюється П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». В загальному метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відповідно на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Тому рахунок 72 «Доход від участі в капіталі» буде кореспондувати безпосередньо з дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Метод участі в капіталі – це один із методів оцінки і обліку довгострокових фінансових інвестицій. Зазначимо, що у національних і міжнародних стандартах облік по-різному формується підхід до визначення суб'єктів, які повинні обліковувати інвестиції за цим методом. Так, міжнародні стандарти до суб'єктів відносять всіх інвесторів, які мають суттєвий вплив на об'єкт інвестування.

Згідно із національними стандартами метод участі в капіталі стосується інвесторів, що здійснюють вкладення в асоційовані, дочірні, спільні зі створенням юридичної особи підприємства. Такий підхід, на наш погляд, є більш прийнятним, оскільки, виходячи з особливостей національної економіки, участь в управлінні товариством, представництво у раді директорів стосується суб'єктів, які не обов'язково повинні володіти блокувальним пакетом акцій (25%). Таким чином, ознакою участі в капіталі, на нашу думку, слід вважати лише суттєвий вплив через значну частку, яку має інвестор у капіталі інвестованого підприємства.

Зауважимо, що у МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані компанії» визначено, що інвестиція в асоційоване підприємство це купівля пакету акцій більше 20% об'єкта інвестування. Національні ж стандарти в П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» не подають визначення суттєвого впливу. Однак, в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» під асоційованим підприємством

розуміється інвестиція в підприємство, де питома вага викуплених інвестором акцій більша 25% [22, с. 144].

Як впливає зі змісту п.11 П(С)БО 12, за методом участі в капіталі відображаються фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства, а також у спільну діяльність із створенням юридичної особи. Однак, є виняток коли ці інвестиції можна не обліковувати за цим методом: коли інвестиції, що придбані і утримуються винятково для продажу впродовж року або якщо діяльність таких пов'язаних підприємств здійснюється за умов, які обмежують здатність передавати кошти інвесторові протягом 12 місяців.

Отже, балансова вартість фінансових інвестицій також може збільшуватися (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в сумі інших змін у власному капіталі, із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу або додатково вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що призвело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування).

Таким чином, цей метод передбачає коригування величини вартості фінансових інвестицій не тільки на належну інвестору частку прибутку. Відповідно до вимог, установлених п. 12 П(С)БО 12, балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі змін власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін, здійснюваних за рахунок чистого прибутку або непокритого збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до (з) відповідних статей власного капіталу інвестора.

Однак, найбільшою особливістю, на нашу думку, є те, що доходи і витрати від участі в капіталі на підприємстві відносять на результат від фінансової діяльності, не беручи до уваги те, що це результат інвестиційних процесів. Тому не зважаючи на те, що у Звіті про фінансові результати доходи і витрати від участі в капіталі в асоційовані, дочірні, спільні підприємства відносяться до іншої звичайної діяльності, мають окремі рядки і призначені рахунки, – все ж варто конкретизувати їх в межах фінансової чи інвестиційної діяльності.

Для обліку надходжень, отриманих від участі в капіталі передбачено рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі. Має субрахунки:

721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»,

722 «Дохід від спільної діяльності»,

723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання асоційованими підприємствами прибутків.

На субрахунку 722 «Дохід від спільної діяльності» узагальнюється інформація про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання спільними підприємствами прибутків.

Субрахунок 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства» узагальнює інформацію про доходи, пов'язані зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання дочірніми підприємствами прибутків.

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Віднесення доходів на фінансовий результат від фінансових операцій оформляється розрахунком (довідкою) бухгалтерії.

Інформація по рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» знаходить своє відображення в Звіті про фінансові результати в рядку з аналогічною назвою.

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі». Даний рахунок має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані»,

732 «Відсотки одержані»,

733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 73 «Інші фінансові доходи» відображаються доходи, одержані у вигляді дивідендів, відсотків та інших доходів за здійснені інвестиції шляхом придбання акцій, інших цінних паперів, внесків у статутний капітал, які не обліковуються за методом участі в капіталі. Рахунок 73 має такі субрахунки:

731 «Дивіденди одержані» — для відображення належної суми дивідендів від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними;

732 «Відсотки одержані» — для відображення відсотків за облігаціями чи іншими цінними паперами, за якими не ведеться облік на субрахунку 731 «Дивіденди одержані», а також відсотків за здані у фінансову оренду необоротні активи;

733 «Інші доходи від фінансових операцій» — для відображення інших доходів від фінансової діяльності, крім тих, що обліковуються на субрахунках 731 «Дивіденди одержані» та 732 «Відсотки одержані».

Аналітичний облік фінансових доходів ведеться за об'єктами інвестування. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів та віднесення на фінансові результати є розрахунки та довідки бухгалтерії. Дані по рахунку 73 відображаються в Звіті про фінансові результати в рядку з аналогічною назвою. Такий дохід визнається за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена.

Дохід у вигляді відсотків визнається у тому звітному періоді, до якого він відноситься, виходячи з бази їх нарахування і строку користування

відповідними активами. Відсотками також визнаються отримані від покупця кошти за надання відстрочки платежу, навіть у формі збільшення відпускної ціни.

Дохід у вигляді роялті визначається на основі принципу нарахування та відповідності відповідно до економічного змісту відповідної угоди. Дохід у вигляді дивідендів визначається у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Підставою для відображення в обліку фінансових доходів можуть бути: прибутковий касовий ордер; виписка банку; рішення зборів акціонерів (учасників) про розподіл прибутку; договори купівлі цінних паперів з визначенням строку погашення; договори депозитного вкладу; договори купівлі депозитних сертифікатів; бухгалтерська довідка-розрахунок; тощо.

Узагальнення інформації про фінансові доходи при журнальній формі обліку здійснюється у журналі 6, а при спрощеній формі обліку – у розділі III Відомості 5-м.

На ПрАТ «Тернопіль-готель» не має фактів отримання фінансових доходів. На підприємстві існують інші джерела доходів, зокрема пов'язані з операційною діяльністю (див. додаток А).

Відповідно до структури фінансового звіту № 3 «Звіт про рух грошових коштів» під інвестиційною діяльністю розуміють придбання та реалізацію тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів, тобто визначення результату від інвестиційної діяльності передбачає порівняння доходів від інвестиційної діяльності – «реалізація необоротних активів та фінансових інвестицій, надходження від отриманих відсотків, дивідендів», з витратами від інвестиційної діяльності – «придбання необоротних активів та фінансових інвестицій, інші платежі».

Як видно, облік інвестиційних доходів та витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, ведеться на рахунку 74 «Інші доходи» та 94 «Інші витрати». Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 74 має ознаки пасивного рахунку,

призначений для обліку господарських процесів, які не пов'язані з операційною чи фінансовою діяльністю підприємства.

Таким чином, якщо на цих рахунках ведеться облік витрат і доходів діяльності, яка не пов'язана з операційною та фінансовою, то логічно, що ці рахунки повинні деталізувати витрати і доходи від інвестиційної діяльності.

Отже, пропонуємо змінити назву рахунків 74 і 97 відповідно:

74 «Інвестиційні доходи»;

97 «Інвестиційні витрати»

і внести ці зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку, Інструкції про застосування Плану рахунків. Також логічно буде змінити назву відповідних рядків форми № 2 «Звіту про фінансові результати», які заповнюються з цих рахунків.

Варто відзначити, що зміни, які відбулись з 2008 року у Плані рахунків та у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» внесло суттєві зміни не лише в економічний зміст понять «інші витрати» та «інші доходи», а й щодо сутті інвестиційної діяльності, зокрема. Як уже наголошувалось, інші витрати і інші доходи згідно чинних нормативів є, в основному, складовими інвестиційної діяльності, однак щодо реалізації необоротних активів, то ці операції вилучені із субрахунків рахунку 74 та 97, що суперечить будові Звіту про рух грошових коштів і загальному розумінню інвестиційної діяльності. Для уникнення цього непорозуміння варто вилучити операції з продажу необоротних активів з операційної діяльності та обліковувати результат такої реалізації в межах інвестиційної діяльності.

Така позиція пояснюється тим, що оскільки всі необоротні активи, в тому числі матеріальні необоротні активи, нематеріальні активи, незавершене капітальне будівництво, фінансові інвестиції є об'єктами інвестиційної діяльності, то і методика обліку витрат і доходів від інвестиційних операцій з рухом цих активів повинна бути однаковою.

Інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій узагальнюється на субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових

інвестицій». Разом з нарахованими доходами за реалізовані фінансові інвестиції формується собівартість реалізованих інвестицій на субрахунку 971. Порівняння доходів та витрат від операцій з реалізації фінансових інвестицій показує результат від продажу – прибуток або ж збиток.

Згідно з п. 12 ст. 152 Податкового кодексу платник податку веде окремий податковий облік доходів, отриманих від операцій з цінними паперами (у тому числі іпотечними сертифікатами участі, іпотечними сертифікатами з фіксованою дохідністю та сертифікатами фондів операцій з нерухомістю) і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових і товарних деривативів.

Доходи від реалізації цінних паперів утворюються при реалізації акцій, облігацій внутрішніх та зовнішніх державних позик, облігацій місцевих позик, облігацій підприємств, казначейських зобов'язань України, інвестиційних сертифікатів, ощадних сертифікатів, векселів, приватизаційних паперів, заставних, іпотечних цінних паперів, сертифікатів фонду операцій з нерухомістю.

Податковим кодексом України передбачено, що доходи від продажу цінних паперів (за винятком операцій з їх первинного випуску (розміщення)) слід віднести до доходів податкового звітного періоду. Водночас, для таких операцій визначено особливий порядок оподаткування, а саме: платник податку повинен вести окремий податковий облік фінансових результатів від операцій з цінними паперами і деривативами у розрізі окремих видів цінних паперів, а також фондових та товарних деривативів.

До інвестиційних належать доходи від відновлення корисності активів про визнані відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Ці доходи обліковують на субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація», а втрати від зменшення корисності активів – на субрахунку 972.

Щодо втрати та відновлення корисності активів тепер у плані рахунків є спеціальні субрахунки: 742 «Дохід від відновлення корисності активів», 942

«Витрати від зменшення корисності активів». Раніше до вступу в дію П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» це були витрати та доходи від реалізації необоротних активів.

Відновлення корисності означає, що з плином часу ознаки зменшення корисності активів можуть припинити існувати. В такому разі на дату річного балансу підприємство повинно визначити суму очікуваного відшкодування цих активів.

Величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності), повинна перевищувати його.

Після відновлення корисності активу, що амортизується, нарахування амортизації здійснюється виходячи з нової балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання (експлуатації) (п. 18 ПБО 28).

У бухгалтерському обліку вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

Необхідно відзначити, що з прийняттям П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» попри те, що змінено суть субрахунку 741, також вилучено із складу інших доходів субрахунок 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів».

Відзначимо, що на відміну від попередньої методики, яка застосовувалась у вітчизняній практиці до впровадження П(С)БО 27, на сьогодні відповідно до діючого плану рахунків необоротні активи, які обліковуються на рахунках 101 «Земельні ділянки», 103 «Будівлі та споруди» та 12 «Нематеріальні активи» та ін., повинні реалізовуватись як товар з кредиту субрахунку 286 «Необоротні

активи та групи вибуття, утримувані для продажу» в межах операційної діяльності.

Тобто, інвестиційні надходження та видатки безпосередньо пов'язані з придбанням підприємством фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів та інших, будуть обліковуватися на субрахунках 712 та 943. Таким чином, якщо до 2008р. процес реалізації необоротних активів являвся сферою інвестиційної діяльності, то відповідно до національних положень, а саме П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» тепер реалізація необоротних активів входить в склад операційної діяльності.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства. Як бачимо, ця методика обліку курсових різниць не виникає лише в межах інвестиційної діяльності, оскільки ці різниці можуть виникати як в межах фінансової, так і в межах інвестиційної діяльності підприємства.

На необхідності розмежування в обліку витрат і доходів за інвестиційною діяльністю наголошують З.В. Задорожний [16], Я. Д. Курупка, І.В. Мельничук [22], Н. В. Гудзь [29], Т.Г. Рзаєва [44] та ін. Погоджуючись з цією думкою, вважаємо за доцільне субрахунок 744 «Дохід від неопераційної різниці» перейменувати на «Дохід від курсової різниці, пов'язаної з інвестиційною діяльністю». Також доцільно перейменувати субрахунок 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» на «Втрати від курсової різниці, пов'язаної з інвестиційною діяльністю». На даних субрахунках потрібно обліковувати відповідно доходи і втрати від неопераційних курсових різниць, пов'язаних лише з інвестиційною діяльністю.

Інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій узагальнюється на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно

одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На нашу думку, інформація на субрахунках 746 «Інші доходи» та 977 «Інші витрати діяльності» не пов'язана з інвестиційними витратами, оскільки це інформація про списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Варто зауважити, що критичний аналіз національних П(С)БО свідчить про те, що деякі методологічні положення цих документів вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам МСБО, з якими національні стандарти обліку мають бути гармонійні. Нами було виявлено розбіжності між національними та міжнародними стандартами. Міжнародні стандарти не дають чіткого визначення структури доходів в розрізі фінансової та інвестиційної діяльності. Так, у МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» зазначається, що сплачені та отримані відсотки і дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони підпадають під визначення чистого прибутку. У складі фінансових доходів також відображається амортизація дисконту (премії) з інвестицій в боргові цінні папери, фінансовий дохід, що пов'язаний з фінансовою (капітальною) орендою, а також прибуток від продажу та дооцінки фінансових інвестицій. На нашу думку, порядок відображення фінансових доходів в МСБО не є досконалим, тому необхідно виробити конкретизацію фінансових операцій в межах фінансової, інвестиційної й операційної діяльності.

Висновки до розділу 1

1. Виходячи з аналізу економічної думки поняття «дохід» та врахування теоретичних та законодавчих характеристик даного поняття, пропонується наступне трактування: дохід – складова фінансового результату діяльності підприємства за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових і/та інших вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також від позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків».

2. Визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності є дискусійним питанням, що породжене неузгодженістю у нормативно-правовій базі. Так, у затвердженій формі фінансової звітності № 2 запропоновано класифікацію доходів, що не є аналогом тієї, яку наведено у П(С)БО 15. Існує проблема класифікації доходів іншої звичайної діяльності. На нашу думку, доходи іншої звичайної діяльності необхідно розмежувати на фінансові доходи (дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи) й інвестиційні доходи (інші доходи) в розрізі видів діяльності та відповідно до НП(С)БО 1 зважаючи на принцип відповідності доходів та витрат.

3. Згідно з П(С)БО 15 такий вид доходів як «фінансові доходи» у НП(С)БО 1 узагальнює «дохід від участі в капіталі» та «інші фінансові доходи». Класифікація, подана в формі № 2, відповідає класифікації, зазначеній у Плані рахунків бухгалтерського обліку, але в деякій мірі суперечить статтям форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів». Зокрема, дивіденди та відсотки одержані відповідно до форми № 2 належать до фінансової діяльності, а згідно з формою № 3 – до інвестиційної, у Плані рахунків бухгалтерського обліку для їх відображення передбачено рахунок 73 – «інші фінансові доходи». Тому необхідно узгоджувати дані питання на законодавчому рівні.

4. Основні завдання, які постають при усунення розбіжностей положень П(С)БО 15 та Податкового кодексу України в частині визнання доходів

підприємства, спрямовані на пошуки способів усунення неузгодженості обліку за П(С)БО та податкових розрахунків, а зокрема:

- ✓ узгодити термінологічний апарат з визначення понять: «дохід», «проценти», «роялті», «дивіденди»;
- ✓ визначити порядок визнання окремих доходів та уточнити окремі положення Податкового кодексу України та П(С)БО;
- ✓ пропонуємо визначити в Податковому кодексі України поділ доходів залежно від видів діяльності, аналогічно до П(С)БО.

5. Облік інвестиційних доходів та витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, ведеться на рахунку 74 «Інші доходи» та 94 «Інші витрати». Якщо на цих рахунках ведеться облік витрат і доходів діяльності, яка не пов'язана з операційною та фінансовою, то логічно змінити назву рахунків 74 і 97 відповідно – 74 «Інвестиційні доходи» та 97 «Інвестиційні витрати», і внести ці зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку, Інструкції про застосування Плану рахунків. Також логічно буде змінити назву відповідних рядків форми № 2 розділу I «Фінансові результати», які заповнюються з цих рахунків.

6. На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» пропонується обліковувати відповідно доходи від неопераційних курсових різниць, пов'язаних лише з інвестиційною діяльністю, а до рахунків 73 «Інші фінансові доходи» відкрити субрахунки 734 «Дохід від неопераційної курсової різниці від фінансових операцій», на яких буде вестись облік доходів від неопераційних курсових різниць, пов'язаних лише з фінансовою діяльністю.

РОЗДІЛ II

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Мета, завдання та інформаційна база аналізу доходів діяльності підприємства

Аналітична діяльність буде ефективною за умови, якщо її висновки будуть ґрунтуватися на своєчасній, достатній і достовірній інформації.

Основними джерелами інформації, що використовується при дослідженні доходів діяльності підприємства, є:

- законодавчі акти;
- норми і нормативи витрат ресурсів (інвестиційних, фінансових, кошторисних, планових);
- дані оперативно-технічного, аналітичного і синтетичного обліку;
- статистична, бухгалтерська і фінансова звітність;
- різні позаоблікові джерела – акти ревізій і аудиторських обстежень, матеріали нарад, особисті спостереження тощо.

При створенні інформаційної бази необхідно дотримуватися: повноти й достовірності у часі та просторі; безперервності поновлення даних; взаємозв'язку елементів; адекватності досліджуваних явищ і процесів; пристосування методів і строків реєстрації та передачі до потреб комплексного аналізу господарської діяльності [12, с.74].

Інформаційна база повинна відповідати потребам ретроспективного, оперативного та перспективного аналізу. Це зумовлює необхідність удосконалення планової, нормативної, проектно-кошторисної, звітної, облікової та позаоблікової інформації.

Важлива роль у системі інформаційного забезпечення аналітичної роботи щодо доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності належить бухгалтерському, оперативно-технічному та статистичному обліку і звітності,

які формують змінний масив інформації. Він повинен структурно відповідати плановій та аналітичній моделі керованої системи, забезпечувати необхідну різноманітність інформаційних сукупностей для контролю за виконанням управлінських рішень, оперативного регулювання у процесі їх виконання та вироблення планових рішень.

Поліпшення інформаційного забезпечення аналітичної діяльності поряд з типізацією, уніфікацією та автоматизованою обробкою первинних документів передбачає подальший розвиток бухгалтерського обліку, підвищення його аналітичних функцій (рис. 2.1).

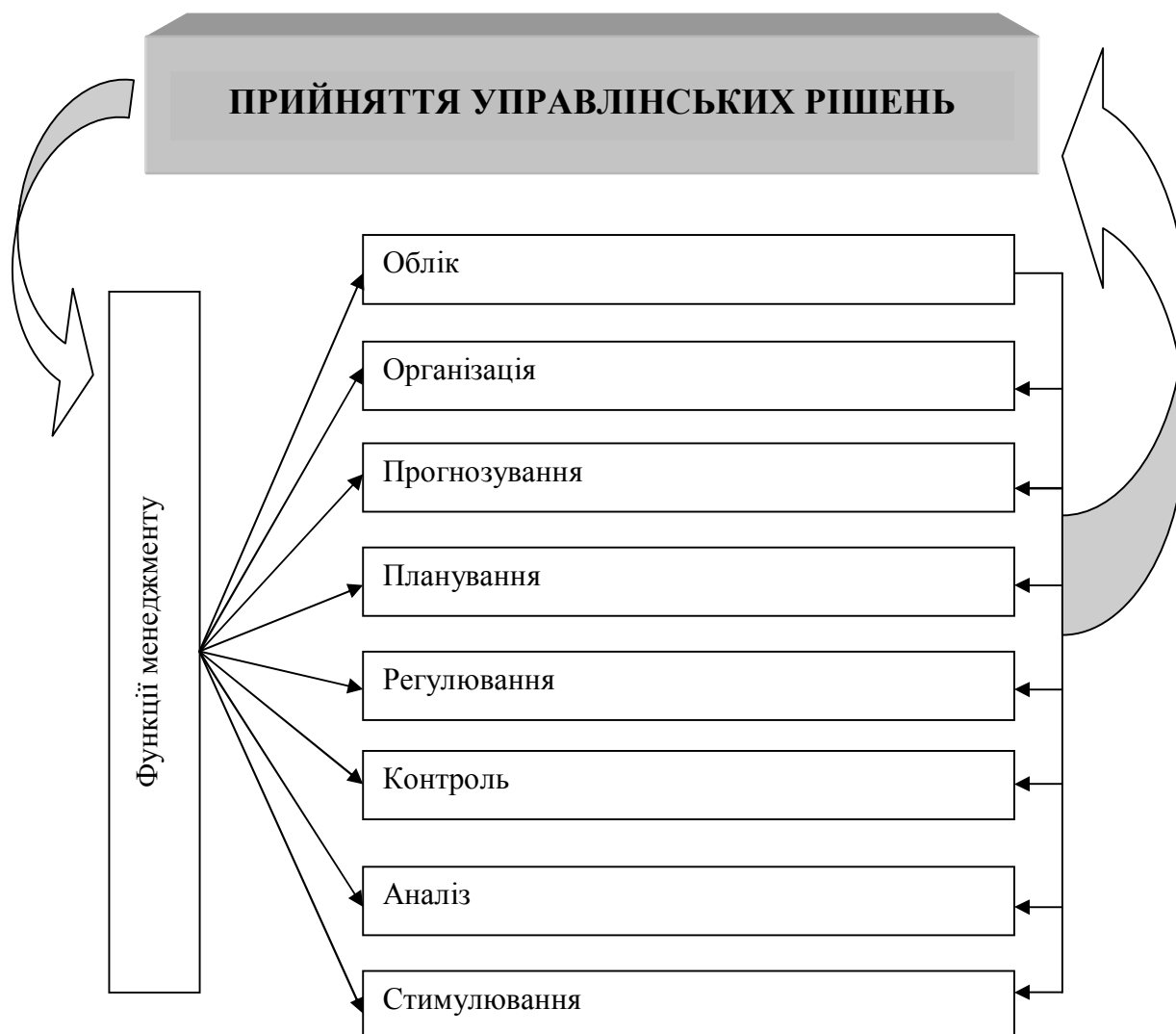


Рисунок 2.1. Схема послідовності прийняття управлінських рішень

Як бачимо з рис. 2.1, бухгалтерський облік, виконуючи одну із своїх функцій – інформаційну, є основним джерелом інформації, яка надходить різними рівнями управління. Інформаційні потоки доволі різноманітні, проте значна їх частина формується саме в системі бухгалтерського обліку.

Найбільш актуальними завданнями є вдосконалення відокремленого обліку доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності та виокремлення облікової інформації з метою узагальнення показників для ефективного аналітичної роботи. Це сприятиме посиленню контролю за рівнем витрат, доходів і результатів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності як потенційних джерел поповнення прибутку підприємства через мобілізацію фінансово-інвестиційних ресурсів.

Найважливіше джерело аналітичної діяльності щодо доходів діяльності підприємства є дані фінансової та статистичної звітності: місячної, квартальної, річної. Тому принципове значення мають якісне складання фінансової та статистичної звітності, зміст показників, відображених у ній, адже на сьогодні немає чіткого поділу фінансової та інвестиційної діяльності, порушений принцип відповідності та нарахування доходів та витрат в межах цих видів діяльності тощо. Тому достовірність аналітичних висновків залежить насамперед від якості звітних матеріалів.

В умовах ринку необхідне подальше вдосконалення аналітичної роботи на підприємствах інвестиційного комплексу з метою підвищення ефективності господарювання, повного забезпечення джерелами фінансування інвестиційних проектів.

Від організаційного рівня аналітичної роботи на вітчизняних підприємствах залежатимуть дотримання режиму економії, глибина виявлення резервів за видами діяльності, період їх реалізації. Економіко-аналітичну діяльність необхідно спрямовувати на створення системи раціональних, координованих дій для пошуку та мобілізації резервів та мобілізації фінансово-інвестиційних ресурсів, перетворення її на систему аналітичного забезпечення планування і управління.

Науковці розглядають носії облікової інформації через елементи методу бухгалтерського обліку. До елементів системи бухгалтерського обліку як єдиного систематизованого інформаційного ресурсу належать: первинні і зведені бухгалтерські документи, облікові регістри, внутрішня звітність, бухгалтерська (фінансова) звітність.

Облікова інформація містить носії, що послідовно відображають і формують докази про достовірність здійснених підприємством господарських операцій (рис. 2.2).



Рисунок 3.2 – Носії облікової інформації

Отже, визначальним носієм облікової інформації є первинні документи, оскільки вони є основою перших бухгалтерських записів, що фіксують та відображають у відповідній оцінці факти здійснених господарських операцій, підлягають обробці та узагальненню.

Результати досліджень свідчать, що основними первинними документами, в яких присутня інформація про витрати і доходи інвестиційної та фінансової діяльності, є:

- 1) при отриманні доходів від реалізації – чеки, квитанції – готелі зобов'язані видати на підтвердження наданих послуг Рахунок за формою № 4-г.
- 2) при отриманні доходів та втрат від участі в капіталі – розрахунки та довідки бухгалтерії.
- 3) при отриманні витрат і доходів від фінансових операцій – розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку;
- 4) при отриманні витрат і доходів від інвестиційної діяльності – договори, акти приймання-передачі, прибуткові касові ордери, акти ліквідації, акти на списання, виписки банку, акти оприбуткування матеріалів, розрахунки та довідки бухгалтерії;

Сукупність наведених бухгалтерських документів не обмежується тільки тими, які використовують для обґрунтування облікових записів. Вони забезпечують аналітичний апарат інформацією для прийняття управлінських рішень, попереднього та подальшого контролю за доцільністю і законністю господарських операцій.

Після обробки первинних документів інформація у сприйнятнішому вигляді відображається на рахунках та у облікових реєстрах. Після первинного відображення та узагальнення в облікових реєстрах інформація передається у звітність. Отже, обробка стає ефективним способом передачі інформації від первинно зафіксованих господарських операцій до звітності підприємства.

На рис. 2.3 наведено схему інформаційного забезпечення аналізу доходів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємств.

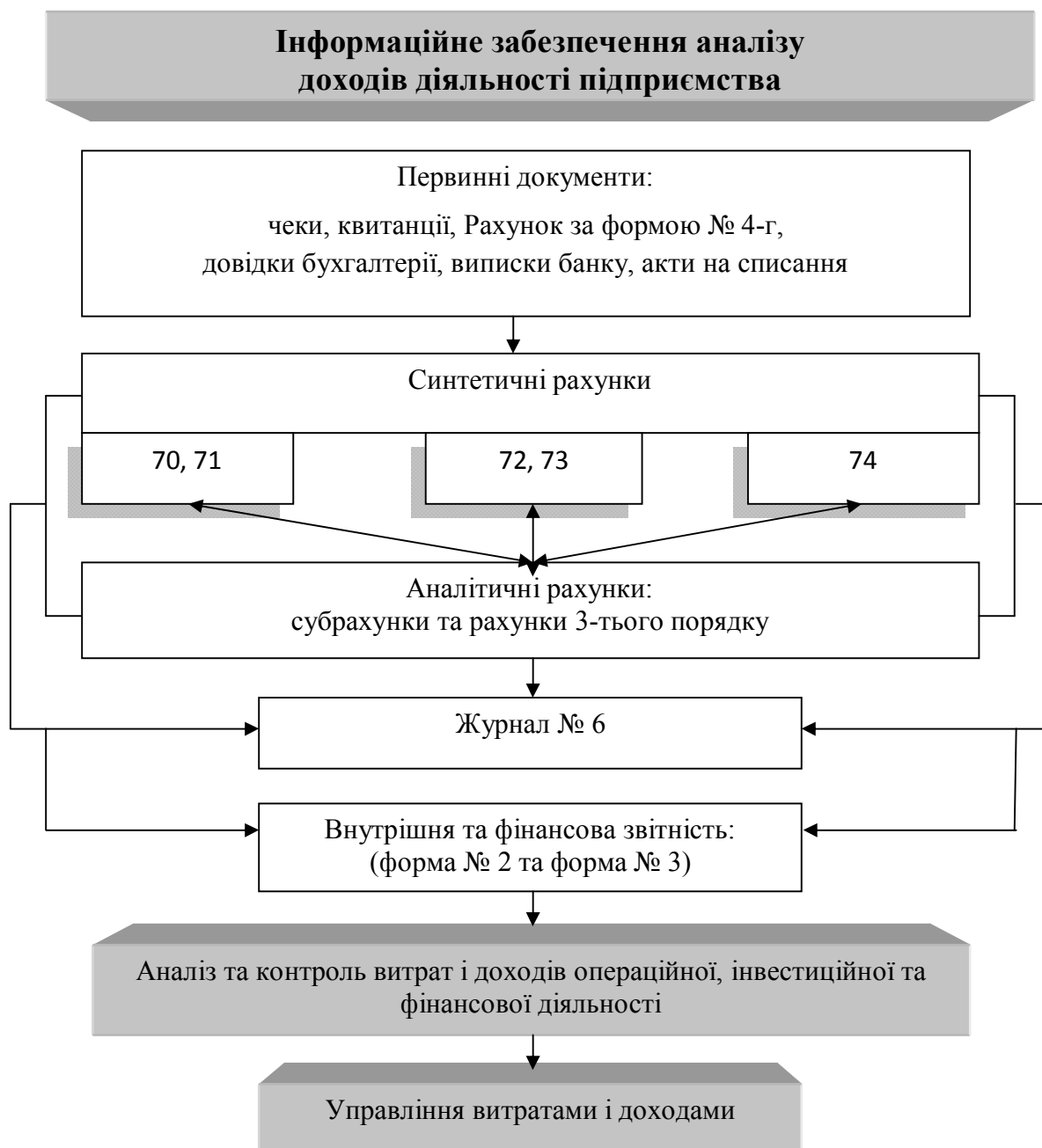


Рисунок 2.3. Інформаційне забезпечення аналізу доходів і результатів діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель»

В нині діючій формі Звіту про фінансові результати визначається фінансовий результат лише операційної і звичайної діяльності, тому, на наш погляд, необхідно переглянути і доопрацювати дану форму фінансової звітності з метою визначення в ній фінансових результатів від основних складових господарської діяльності: від фінансової, інвестиційної, інших звичайних операцій.

Інформацію щодо доходи, як і фінансові результати, в розрізі видів діяльності подає форма фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Таблиця 2.1

Формування в обліку та відображення в звітності доходів діяльності

Вид діяльності	Рахунки (субрахунки) обліку	На якому субрахунку закриваються	Номер рядка у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) (форма №2)
Фінансова	72 «Доходи від участі в капіталі»	792 «Результат фінансових операцій»	2200
	73 «Інші фінансові витрати»		2220
Інвестиційна	74 «Інші доходи» (субрахунки 740-745)	793 «Результат іншої діяльності»	2240
Інша звичайна	746 «Інші доходи»		

З таблиці 2.1 видно, що в поточному бухгалтерському обліку та фінансовій звітності не виділено окремих рахунків та показників для обліку доходів від операційної, фінансової й інвестиційної діяльності. Обліково-аналітичне забезпечення для управління доходами і результатами діяльності підприємства поки задовольняє інформаційні інтереси в межах операційної та іншої звичайної діяльності, адже назви рахунків не конкретизують їх змісту і не асоціюються з певним видом діяльності.

Інвестиційна діяльність в даному фінансовому документі розглядається як процес придбання і продажу довгострокових та поточних активів, тому фінансовий результат інвестиційної діяльності необхідно визначати за наступною формулою: Фінансовий результат від інвестиційної діяльності (прибуток/збиток) (рядок 2090) = Інші доходи (2240) – Інші витрати (2270).

Інформацію щодо надходження або видачу коштів для інвестиційної діяльності подає форма 3 «Звіт про рух грошових коштів».

Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності визначається на основі аналізу:

- змін у статтях необоротних активів;
- зміни у статтях поточних фінансових інвестицій;
- статей звіту про фінансові результати.

Результати такого аналізу відображаються у II-му розділі Звіту, який показує надходження і виплати у рамках інвестиційної діяльності і визначає чистий рух грошових коштів в результаті інвестиційної діяльності.

На наш погляд, деякі форми звітності потребують перегляду з метою забезпечення основних користувачів цієї інформації — інвесторів необхідною інформацією щодо повернення фінансових вкладень та керівництва щодо фінансових можливостей підприємства.

Примітки до фінансової звітності (форма № 5) містять показники, зазначені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відносно даної форми звітності [32], але вид відображення потрібної інформації вибирається підприємствами самостійно. На наш погляд, доцільно деталізувати інформацію, відображену в таблиці IV «Фінансові інвестиції» за видами цінних паперів (табл.1). Також в Примітках до фінансової річної звітності потрібно вказувати перелік провідних асоційованих, дочірніх, спільних підприємств із зазначенням частки в капіталі та методів оцінки, що використовуються для обліку таких фінансових інвестицій та інші вимоги, передбачені П(С)БО 12 і 19. В таблиці V «Доходи і витрати» потрібно зазначити всі доходи і витрати відносно зміненого звіту про фінансові результати та реформованого плану рахунків.

На наш погляд, деякі форми звітності потребують перегляду з метою забезпечення основних користувачів цієї інформації — інвесторів необхідною інформацією щодо повернення фінансових вкладень та керівництва щодо фінансових можливостей підприємства.

Отже, облікова інформація є основним джерелом порівняльного оцінювання та аналізу формування доходів діяльності, розподілу прибутку підприємства. Облік є інструментом збирання та обробки даних про факти господарської діяльності підприємства і здатен надати таку кількість інформації, яка потрібна для задоволення потреб менеджменту.

2.2. Методика проведення аналізу доходів діяльності підприємств

Необхідність пошуку резервів на всіх стадіях господарської діяльності та рівнях управління зумовлює потребу в чіткому розподілі обов'язків між функціональними відділами і службами підприємства з визначенням терміну виконання кожної теми та основних інформаційних джерел.

Незалежно від часових і просторових форм економічний аналіз є багато строковим процесом, у якому простежуються три етапи: підготовчий, основний, заключний.

Перший, підготовчий, етап передбачає:

- складання програми проведення аналізу за конкретною темою;
- визначення мети та провідної ланки в аналізі;
- розробку форм аналітичних таблиць;
- уточнення кола виконавців;
- визначення методики аналізу;
- ознайомлення з показниками об'єкта аналізу, попередню їх оцінку;
- складання переліку необхідних джерел інформації, перевірку її достовірності.

Основний етап включає:

- аналітичну обробку економічної інформації, складання таблиць, розрахунків;
- виявлення взаємодіючих факторів, їх групування на залежні та незалежні від аналізованого об'єкта;
- визначення характеру взаємозв'язку між факторами та показниками, обчислення й оцінку впливу факторів;
- виявлення резервів підвищення ефективності господарської діяльності.

На заключному етапі:

- узагальнюють й оформляють результати аналізу;
- підраховують резерви підвищення ефективності готельного бізнесу;
- розробляють заходи щодо їх реалізації [13, с. 26].

Важливим організаційним моментом є комп'ютеризація процедур аналізу господарської діяльності. Вона дає змогу зробити економічний аналіз зняряддям повсякденного оперативного управління доходами та витратами, визначати вплив різних факторів на рівень ефективності господарської діяльності.

Водночас аналітична робота на підприємствах (організаціях) готельного комплексу здійснюється ще несистематично і недостатньо глибоко. Це зумовлено тим, що в галузі не створені спеціальні підрозділи, які б планували, контролювали і узагальнювали аналітичну роботу. Глибина та системність аналітичної роботи економічних служб не регламентуються єдиними загальноприйнятими документами і повністю залежать від ініціативи та кваліфікації виконавців. Економіко-аналітична діяльність ведеться на основі нагромадження досвіду.

Перетворення аналітичної діяльності на дійове зняряддям виявлення резервів підвищення ефективності виробництва вимагає створення на підприємствах спеціальних функціональних відділів, які повинні стати організаційно-методичним центром аналітичної роботи. Реалізація такого підходу забезпечить більш високий рівень аналітичної роботи, проведення її за єдиним планом, залучення до аналізу всіх функціональних відділів і лінійних служб низових виробничих ланок.

Аналіз доходів діяльності підприємства (рис. 2.1) є складовою аналітичних дій щодо виконання плану за прибутком, який в значній мірі залежить від фінансових результатів виробничої (основної) діяльності та не пов'язаних з реалізацією продукції. Це фінансові результати, отримані від позареалізаційних операцій – фінансових та інвестиційних.

Як бачимо, за 2018 рік ПрАТ «Тернопіль-готель» не отримувало доходів від іншої операційної та фінансової діяльності. Таким чином, основних результат підприємства сформований на основі 20346 тис. грн. чистого доходу від надання готельних послуг та реалізації готової продукції (сніданки, сувеніри), а також інших доходів на суму 2 тис. грн.

Сума, тис.грн.

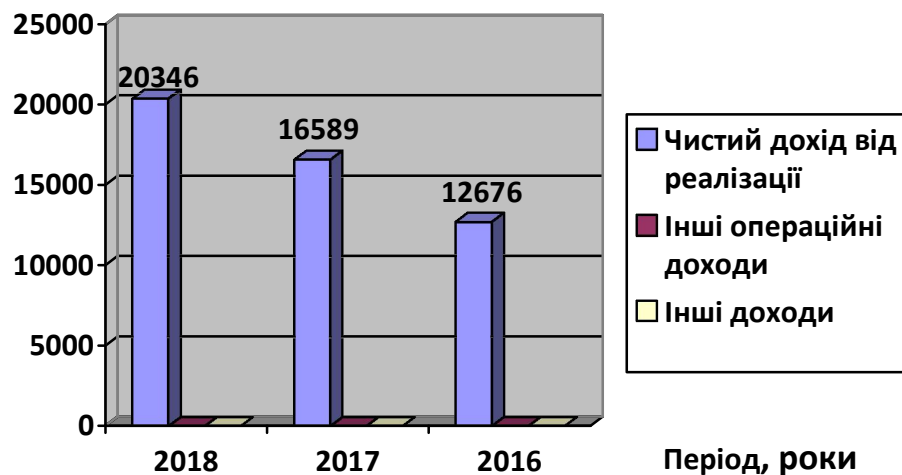


Рисунок 2.4. Динаміка, склад і структура доходів діяльності
ПрАТ «Тернопіль-готель» за 2016-2018 рр.

Розглядаючи структуру доходів діяльності, відзначимо, що на відміну від обмежених джерел надходження доходів діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель», витрати товариства мають більш розширену структуру, а саме витрати фінансової та інвестиційної діяльності (рис.2.5).

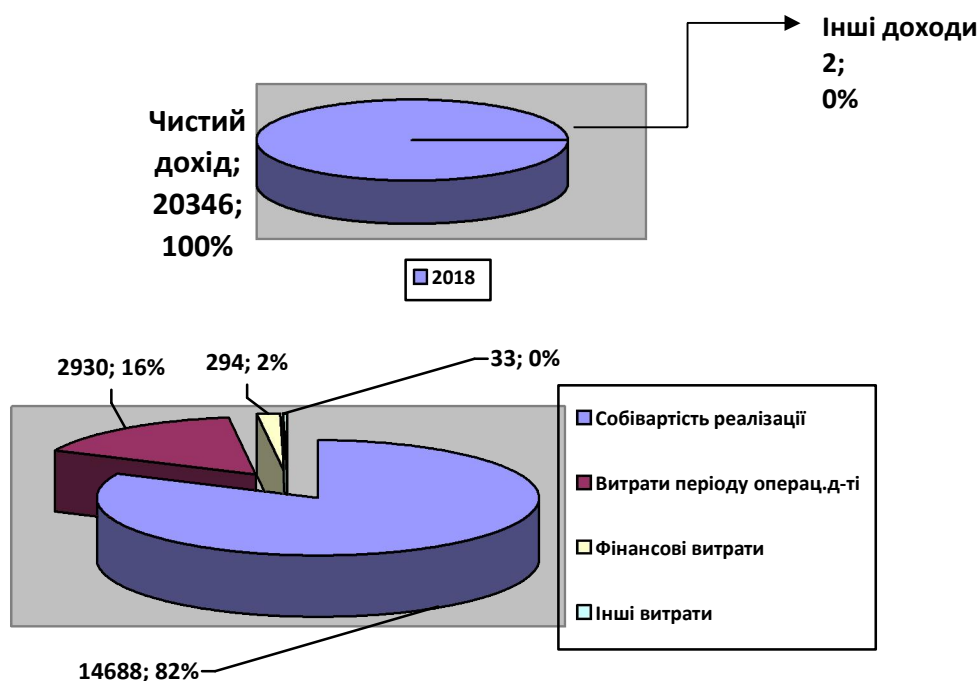


Рисунок 2.5. Склад і відповідність доходів і витрат ПрАТ «Тернопіль-готель»
за 2018 р.

Аналіз відповідності доходів і витрат діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» показав, що дане підприємство має певну невідповідність (табл. 2.2). Так, за період 2016-2018 рр. підприємство не отримувало доходів від іншої звичайної діяльності. Натомість, за цей же період суми витрат від інвестиційної та фінансової діяльності стабільно зростають, що говорить про нераціональну фінансову політику підприємства, адже підприємство сплачує значні суми за кредитами, і проводить реконструкцію готельного корпусу.

Таблиця 2.2

Динаміка показників витрат і доходів ПрАТ «Тернопіль-готель»
за 2016-2018 рр.

Найменування показників	Фактично			Відхилення (+, -)	
	за 2016 рік, тис. грн.	за 2017 рік, тис. грн.	за 2018 рік, тис. грн.	від минулого року	
				сума, тис. грн.	у %
<i>I</i>	2	3	4	5	6
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	12676	16589	20346	3757	+22,65
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	7811	10994	14688	3694	+33,60
3. Інші операційні доходи	–	4	–	-4	–
4. Витрати періоду операційної діяльності	2228	2400	2930	530	+22,08
5. Доходи від участі в капіталі	–	–	–	–	–
6. Втрати від участі в капіталі	–	–	–	–	–
7. Іншої фінансові доходи	–	–	–	–	–
8. Фінансові витрати	1312	848	294	-554	-34,67
9. Інші доходи	2	–	–	–	–
10. Інші витрати	33	121	28	-388	-23,14

Процес аналізу доходів діяльності зводиться в основному до вивчення динаміки і причин отриманих збитків і прибутку за кожним видом діяльності. На ПрАТ «Тернопіль-готель» прибутки від основної діяльності забезпечують збільшення виручки від реалізації та оптимальним рівнем собівартості реалізованої продукції, наданих послуг, а також раціонального управління над витратами періоду операційної діяльності. На досліджуваному товаристві доходи від операційної діяльності перевищують витрати операційної діяльності

і утворюють основну частину прибутку 99,99 %, а саме 2 728 тис.грн. доходів від реалізації та 2 тис. грн. інших доходів (0,001%). Якщо розглядати доходи і витрати від іншої операційної діяльності, то на досліджуваному підприємстві при порівнянні визначено збитки. При аналізі необхідно встановити причини нестач, невиконаних договірних зобов'язань, приймаються заходи для запобігання допущених помилок.

Інвестиційна діяльність на ПрАТ «Тернопіль-готель» проводиться в напрямку реконструкції входу та під'їзного шляху до готелю, що забезпечить отримання додаткового статусу готелю, а саме надання «4 зірки».

Проведення фінансових операцій з вкладенням грошових коштів в ринкові фінансові інструменти на досліджуваному підприємстві обмежено недостатньою кількістю вільних грошових коштів, більша частина яких направлена на погашення поточного кредиту та довгострокових забезпечень.

Для аналізу доходів від іншої звичайної діяльності важливе значення має наявність відповідних фінансово-інвестиційних ресурсів, платоспроможність підприємства, високу ліквідність та фінансову незалежність для проведення інвестиційних та фінансових операцій з метою збільшення доходності діяльності. На ПрАТ «Тернопіль-готель» рівень загальної ліквідності $14755/14910 = 0,99 \approx 1$, що відповідає нормативному значенню (1-2), а коефіцієнт абсолютної ліквідності ПрАТ «Тернопіль-готель» становить $680/14910 = 0,05$, що значно менше нормативного значення (0,25-0,35) і характеризує невелику суму вільних грошових коштів, які можна направити на депозитні рахунки, вкласти в інші ринкові фінансові інструменти.

Особливої уваги заслуговують доходи від фінансових операцій (операції з купівлі-продажу цінних паперів – акцій, облігацій, векселів, сертифікатів і т.д.). Підприємства-утримувачі цінних паперів одержують певні доходи у вигляді дивідендів. У процесі аналізу вивчається динаміка дивідендів, курсу акцій, чистого прибутку, що припадає на одну акцію, встановлюються темпи їх зростання або зниження.

Іншим етапом проведення аналітичних процедур є аналіз рентабельності прибутку. Показники рентабельності більш повно, ніж прибуток, характеризують остаточні результати господарювання, тому що їх величина показує співвідношення ефекту з наявними або використаними ресурсами. Їх застосовують для оцінки діяльності підприємства і як інструмент інвестиційної політики і ціноутворення.

Показники рентабельності можна об'єднати в кілька груп:

- 1) показники, що характеризують рентабельність (окупність) витрат виробництва та інвестиційних проектів;
- 2) показники, що характеризують рентабельність продажів;
- 3) показники, що характеризують прибутковість капіталу та його частин.

Всі ці показники можуть розраховуватися на основі балансового прибутку, прибутку від реалізації продукції і чистого прибутку.

Прибуток – це кінцевий результат діяльності підприємства, що характеризує абсолютну ефективність його роботи. В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим чинником стимулювання виробничої і підприємницької діяльності підприємства та створює фінансову основу для її розширення, задоволення соціальних і матеріальних потреб трудового колективу. Податок на прибуток стає також головним джерелом формування надходжень бюджету (державного, місцевого). За рахунок прибутку погашають боргові зобов'язання підприємства перед банком та інвесторами. Отже, прибуток є найважливішим узагальненим показником у системі оцінювальних показників ефективності виробничої, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства.

Система показників фінансових результатів, в основі яких лежать доходи іншої звичайної діяльності, містить у собі не лише абсолютні, а й відносні показники ефективності господарювання. До них належать показники рентабельності. Розраховують й аналізують загальну рентабельність роботи

підприємства, рентабельність продукції і ряд інших показників. Чим вищий рівень рентабельності, тим вища ефективність господарювань підприємств.

Звідси головними завданнями аналізу доходів іншої звичайної діяльності в процесі формування фінансових результатів є:

- оцінювання динаміки абсолютних показників доходів іншої звичайної діяльності, фінансових результатів від іншої звичайної діяльності;
- визначення спрямованості і розміру впливу окремих чинників на суму прибутку та рівень рентабельності;
- виявлення й оцінювання можливих резервів зростання прибутку і рентабельності;
- аналіз порогу прибутку.

Узагальнена інформація для аналізу доходів та результатів від іншої звичайної діяльності подана у формі 2 річної і квартальної бухгалтерської звітності «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Методологічною основою аналізу доходів та результатів діяльності в умовах ринкових відносин є прийнята для всіх підприємств, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, модель їхнього формування і використання.

Розпочинаючи аналіз доходів та результатів діяльності на оцінку їх прибутковості (рентабельності), варто розрізнити прибуток (збиток) звітного періоду, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування і чистий прибуток підприємства.

Прибуток (збиток) звітного періоду – це алгебраїчна сума отриманих результатів від основної діяльності плюс фінансові й інші доходи (прибутки) і мінус фінансові та інші витрати (збитки). Насамперед аналізують динаміку показників прибутку. Інформація, що утримується у звітній формі 2, дає змогу проаналізувати фінансові результати, отримані від усіх видів діяльності підприємства, визначити структуру прибутку.

Дані для оцінювання динаміки прибутку і її складових наведені в умовному прикладі табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка показників фінансового результату від операційної та іншої звичайної діяльності (інвестиційної та фінансової) в процесі формування прибутку від звичайної діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» за 2016-2018 рр.

Найменування показників	Фактично			Відхилення (+, -)	
	за 2016 рік, тис. грн.	за 2017 рік, тис. грн.	за 2018 рік, тис. грн.	від минулого року	
				сума, тис. грн.	у %
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	12676	16589	20346	+3757	+22,65
2. Валовий прибуток	4865	5595	5658	+63	+1,13
3. Фінансовий результат (прибуток) від операційної діяльності	2637	3199	2728	-471	-14,72
4. Іншої фінансові доходи	–	–	–	–	–
5. Фінансові витрати	1312	848	294	-554	-65,33
6. Інші доходи	–	–	–	–	–
7. Інші витрати	28	121	33	-88	-72,73
8. Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування	1297	2230	2403	+173	+7,76
9. Чистий прибуток	1069	1972	1981	+9	+0,5

Горизонтальний аналіз абсолютних показників, наведених у табл. 2.3, показує, що підприємство у звітному році досягло високих фінансових результатів у господарській діяльності порівняно з фактичними даними минулого року. Порівняно з минулим роком ріст прибутку від звичайної діяльності до оподаткування становив 173 тис. грн., або 7,76 %, дані ПрАТ «Тернопіль-готель» показують позитивну динаміку як чистого доходу від реалізації (+22,65%), так і чистого прибутку в кінцевому результаті.

Аналіз структури прибутку звітнього року (вертикальний аналіз) дає змогу визначити, що головну частину його становить чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг: 99,99% (20346 тис. грн.) у звітному 2018 році. Зменшення суми фінансових витрат, порівняно з минулим роком на -65,33 %, спричинили покращення фінансової стійкості і ріст прибутку від звичайної діяльності до оподаткування на 7,76%, в абсолютній сумі він становив +2403 тис. грн.

Отже, попередній структурний аналіз прибутку звітнього періоду ПрАТ «Тернопіль-готель» показав, що основним джерелом формування прибутку залишається прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг).

Так, виходячи з результатів проведеного аналізу структури витрат, доходів та результатів діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» можна дати наступні висновки:

1) отриманий збиток від інвестиційної та фінансової діяльності впливає із галузевої особливості, адже надання готельних характеризується:

- великими фінансовими вкладеннями, які випереджають отримані доходи від реалізації фінансово-інвестиційних проектів;
- значною собівартістю та витратами, які пов'язана з організацією виробничого процесу; значною матеріально-технічною базою, яка потребує постійного оновлення та реконструкції приміщень;

2) частину фінансів варто направляти на поповнення депозитних рахунків, вкладати у фінансові інвестиції, направляти на створення нових інвестиційних проектів – для забезпечення розвитку іншої звичайної діяльності.

Висновки до розділу 2

1. Аналіз доходів діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» за 2018 рік показав, що товариство не отримувало доходів від іншої звичайної діяльності. Основний результат підприємства сформований на основі 20346 тис. грн. чистого доходу від надання готельних послуг та реалізації готової продукції (сніданки, сувеніри), а також інших доходів на суму 2 тис. грн.

2. Аналіз відповідності доходів і витрат діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» показав, що дане підприємство має певну невідповідність. Так, за період 2016-2018 рр. підприємство не отримувало доходів від іншої звичайної діяльності. Натомість, за цей же період суми витрат від інвестиційної та фінансової діяльності стабільно зростають, адже підприємство сплачує значні суми за кредитами, і проводить реконструкцію готельного корпусу.

3. На ПрАТ «Тернопіль-готель» доходи від операційної діяльності перевищують витрати операційної діяльності і утворюють основну частину прибутку 99,99 %, а саме 2 728 тис.грн. доходів від реалізації та 2 тис. грн. інших доходів (0,001%). Якщо розглядати доходи і витрати від іншої операційної діяльності, то на досліджуваному підприємстві при порівнянні визначено збитки. При аналізі необхідно встановити причини нестач, невиконаних договірних зобов'язань, приймаються заходи для запобігання допущених помилок.

4. На ПрАТ «Тернопіль-готель» рівень загальної ліквідності $14755/14910 = 0,99 \approx 1$, що відповідає нормативному значенню (1-2), а коефіцієнт абсолютної ліквідності ПрАТ «Тернопіль-готель» становить $680/14910 = 0,05$, що значно менше нормативного значення (0,25-0,35) і характеризує невелику суму вільних грошових коштів, які можна направити на депозитні рахунки, вкласти в інші ринкові фінансові інструменти. Інвестиційна діяльність на ПрАТ «Тернопіль-готель» проводиться в напрямку реконструкції входу та під'їзного шляху до готелю, що забезпечить отримання додаткового статусу готелю, а саме надання «4 зірки». Проведення фінансових операцій з вкладення грошових коштів в фінансові інструменти на досліджуваному підприємстві обмежено недостатньою кількістю вільних грошових коштів, більша частина яких направлена на погашення поточного кредиту та довгострокових забезпечень.

5. Порівняно з минулим роком ріст прибутку від звичайної діяльності до оподаткування становив 173 тис. грн., або 7,76 %, дані ПрАТ «Тернопіль-готель» показують позитивну динаміку як чистого доходу від реалізації (+22,65%), так і чистого прибутку в кінцевому результаті. Основну частину прибутку становить чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг: 99,99% (20346 тис.грн.) у звітному 2018 році. Зменшення суми фінансових витрат, порівняно з минулим роком на -65,33 %, спричинили покращення фінансової стійкості і ріст прибутку від звичайної діяльності до оподаткування на 7,76%, в абсолютній сумі він становив +2403 тис. грн.

ВИСНОВКИ

1. Виходячи з аналізу економічної думки поняття «дохід» та врахування теоретичних та законодавчих характеристик даного поняття, пропонується наступне трактування: дохід – складова фінансового результату діяльності підприємства за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових і/та інших вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також від позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків».

2. Визначення доходів від фінансової та інвестиційної діяльності є дискусійним питанням, що породжене неузгодженістю у нормативно-правовій базі. Так, у затвердженій формі фінансової звітності № 2 запропоновано класифікацію доходів, що не є аналогом тієї, яку наведено у П(С)БО 15. Існує проблема класифікації доходів іншої звичайної діяльності. На нашу думку, доходи іншої звичайної діяльності необхідно розмежувати на фінансові доходи (дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи) й інвестиційні доходи (інші доходи) в розрізі видів діяльності та відповідно до НП(С)БО 1 зважаючи на принцип відповідності доходів та витрат.

3. Згідно з П(С)БО 15 такий вид доходів як «фінансові доходи» у НП(С)БО 1 узагальнює «дохід від участі в капіталі» та «інші фінансові доходи». Класифікація, подана в формі № 2, відповідає класифікації, зазначеній у Плані рахунків бухгалтерського обліку, але в деякій мірі суперечить статтям форми № 3 «Звіт про рух грошових коштів». Зокрема, дивіденди та відсотки одержані відповідно до форми № 2 належать до фінансової діяльності, а згідно з формою № 3 – до інвестиційної, у Плані рахунків бухгалтерського обліку для їх відображення передбачено рахунок 73 – «інші фінансові доходи». Тому необхідно узгоджувати дані питання на законодавчому рівні.

4. При усунення розбіжностей положень П(С)БО 15 та Податкового кодексу України в частині визнання доходів підприємства, необхідне усунення неузгодженості обліку за П(С)БО та податкових розрахунків, а зокрема:

- ✓ узгодити термінологічний апарат з визначення понять: «дохід», «проценти», «роялті», «дивіденди»;
- ✓ визначити порядок визнання окремих доходів та уточнити окремі положення Податкового кодексу України та П(С)БО;
- ✓ пропонуємо визначити в Податковому кодексі України поділ доходів залежно від видів діяльності, аналогічно до П(С)БО.

5. Облік інвестиційних доходів та витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства, ведеться на рахунку 74 «Інші доходи» та 94 «Інші витрати». Якщо на цих рахунках ведеться облік витрат і доходів діяльності, яка не пов'язана з операційною та фінансовою, то логічно змінити назву рахунків 74 і 97 відповідно – 74 «Інвестиційні доходи» та 97 «Інвестиційні витрати», і внести ці зміни до Плану рахунків бухгалтерського обліку, Інструкції про застосування Плану рахунків. Також логічно буде змінити назву відповідних рядків форми № 2 розділу I «Фінансові результати», які заповнюються з цих рахунків.

6. На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» пропонується обліковувати відповідно доходи від неопераційних курсових різниць, пов'язаних лише з інвестиційною діяльністю, а до рахунків 73 «Інші фінансові доходи» відкрити субрахунки 734 «Дохід від неопераційної курсової різниці від фінансових операцій», на яких буде вестись облік доходів від неопераційних курсових різниць, пов'язаних лише з фінансовою діяльністю.

7. Аналіз доходів діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» за 2018 рік показав, що товариство не отримувало доходів від іншої звичайної діяльності. Основний результат підприємства сформований на основі 20346 тис. грн. чистого доходу від надання готельних послуг та реалізації готової продукції (сніданки, сувеніри), а також інших доходів на суму 2 тис. грн.

8. Аналіз відповідності доходів і витрат діяльності ПрАТ «Тернопіль-готель» показав, що дане підприємство має певну невідповідність. Так, за період 2016-2018 рр. підприємство не отримувало доходів від іншої звичайної діяльності. Натомість, за цей же період суми витрат від інвестиційної та

фінансової діяльності стабільно зростають, адже підприємство сплачує значні суми за кредитами, і проводить реконструкцію готельного корпусу.

9. На ПрАТ «Тернопіль-готель» доходи від операційної діяльності перевищують витрати операційної діяльності і утворюють основну частину прибутку 99,99 %, а саме 2 728 тис.грн. доходів від реалізації та 2 тис. грн. інших доходів (0,001%). Якщо розглядати доходи і витрати від іншої операційної діяльності, то на досліджуваному підприємстві при порівнянні визначено збитки. При аналізі необхідно встановити причини нестач, невиконаних договірних зобов'язань, приймаються заходи для запобігання допущених помилок.

10. На ПрАТ «Тернопіль-готель» рівень загальної ліквідності $14755/14910 = 0,99 \approx 1$, що відповідає нормативному значенню (1-2), а коефіцієнт абсолютної ліквідності ПрАТ «Тернопіль-готель» становить $680/14910 = 0,05$, що значно менше нормативного значення (0,25-0,35) і характеризує невелику суму вільних грошових коштів, які можна направити на депозитні рахунки, вкласти в інші ринкові фінансові інструменти. Інвестиційна діяльність на ПрАТ «Тернопіль-готель» проводиться в напрямку реконструкції входу та під'їзного шляху до готелю, що забезпечить отримання додаткового статусу готелю, а саме надання «4 зірки». Проведення фінансових операцій з вкладення грошових коштів в фінансові інструменти на досліджуваному підприємстві обмежено недостатньою кількістю вільних грошових коштів, більша частина яких направлена на погашення поточного кредиту та довгострокових забезпечень.

11. Порівняно з минулим роком, ріст прибутку від звичайної діяльності до оподаткування становив 173 тис. грн., або 7,76 %, дані ПрАТ «Тернопіль-готель» показують позитивну динаміку як чистого доходу від реалізації (+22,65%), так і чистого прибутку в кінцевому результаті. Зменшення суми фінансових витрат, порівняно з минулим роком на -65,33 %, спричинили покращення фінансової стійкості і ріст прибутку від звичайної діяльності до оподаткування на 7,76%, в абсолютній сумі він становив +2403 тис. грн.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Беляєв О. О. Політична економія : навчальний посібник / О. О Беляєв, А. С. Бебело. Київ : КНЕУ, 2005. 328 с.
2. Борисейко Ю. В. Доходи підприємства в Податковому кодексі України та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: шляхи і гармонізація. *Вісник ЖДТУ*. 2016. №1 (55). С.72-76.
3. Борисейко Ю. В. Стандарти бухгалтерського обліку доходів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник ЖДТУ*. 2017. № 2 (52). С.72-76.
4. Братковський Ю. Готельні послуги: організація діяльності, облік доходів та витрат. *Вісник. Офіційно про податки* URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/5521>.
5. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
6. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» – 2-ге вид., доп. і перероб. / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н.В. Житомир: ЖІТІ, 2002. 448 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2003. 726 с.
8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. Київ : Лібра, 2004. 880 с.
9. Господарський кодекс України : Кодекс України (зі змінами) від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
10. Дем'яненко М.Я. Щодо уніфікації бухгалтерського та податкового обліку *Міжнародна науково-практична конференція «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи»* – Київ, 2018. С. 9-10.
11. Економічна енциклопедія : наук.вид. у 3-ьох томах. Т1. / Редколегія:

- Гаврилишин Б.Д, С.В.Мочерний та ін.]. К. : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
12. Економічна теорія: Політекономія : підручник – 7-ме вид. / Базилевич В. Д., Попов В. М., Базилевич К. С.; за ред. В. Д. Базилевича. Київ : Знання-Прес, 2008. 719 с.
 13. Економічний аналіз : навч. посібник / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В.Федорович. Тернопіль: Астон, 2010. 624 с.
 14. Економічний аналіз : теорія і практика : підручник – 2-ге вид., перероб. і доп. / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. Львів: Магнолія, 2008. 440 с.
 15. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства : підручник / Т. Д. Костенко, Є. О. Підгора, В. С. Рижиков, В. А. Панков, А. А. Герасимов, В. В. Ровенська. Київ : ЦНЛ, 2005. 400 с.
 16. Завгородній А. Г. Фінансово-економічний словник : наук.вид. – 3-тє вид., випр. та доп. / А. Г. Завгородній, Г. Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. Київ : Т-во «Знання», КОО, 2011. 844 с.
 17. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : Монографія / З.В. Задорожний. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.
 18. Задорожний, З. Бухгалтерський та управлінський облік спільної діяльності підприємств з використання основних засобів [Текст] / Зеновій Задорожний, Валентина Орлова, Софія Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 2. – С. 84-93.
 19. Задорожний, З. Електронна комерція в Україні: дискусійні аспекти нормативно-правового регулювання [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 1. - С. 119-126.
 20. Задорожний, З. Проблемні аспекти нормативної бази організації управлінського обліку [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2015. - Вип. 3. - С. 43-52.

21. Задорожний, З. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 1. – С. 115-124.
22. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
23. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id.
25. Кондрашова Т., Соболева О. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика *Економіка*. № 4(95). Київ, 2018. № 4. С. 16–20.
26. Кононенко О., Маханько О. Аналіз фінансової звітності. Харків : Фактор, 2008. 208 с.
27. Костюк В. О. Техніко-економічний аналіз діяльності підприємств міського господарства : навч. посібник / В. О. Костюк. Харків : ХНАМГ, 2010. 245 с.
28. Крупка М. І. Основи економічної теорії : підручник / Крупка М. І., Островерх П. І., Реверчук С. К. Київ : Атіка, 2002. 344 с.
29. Крупка Я. Д. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. Тернопіль : Крок, 2017. 264 с.
30. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навчальний посібник – 3-тє вид. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. Київ : Каравела, 2006. 560 с.
31. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік – інформаційне підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні. *Економіка и управление*. Київ,

2019. № 1. С. 23–28.
32. Маршал А. Принципы экономической науки / А. Маршал. М.: Прогресс, 1993. 544 с. URL: https://royallib.com/book/marshall_alfred/printsipi_ekonomicheskoy_nauki.html.
33. Мельничук І. В. [Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційною стратегією підприємства](#) / [І. В. Мельничук](#) *Економіка та суспільство*. № 11. 2017. С. 528-534. URL: [//economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/11_2017.pdf#page=528](http://economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/11_2017.pdf#page=528).
34. Мельничук І. В. Оцінка та облік інноваційних проектів та програм, які капіталізуються / [І. В. Мельничук](#) *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 32-36.
35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» / Міжнародні стандарти фінансової звітності, включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (переклад українською мовою – 2018 рік) URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoju-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik>.
36. Микитюк Н. Я. Гудзь Н. В. Фінансова та інвестиційна діяльність у системі обліку. *Інноваційна економіка*. 2011. № 7 (26). С. 113-116.
37. Мочерний С. В. Політекономія : підручник – 2-ге вид., випр. Київ : Вікар, 2005. 386 с.
38. Мошенський С. З. Економічний аналіз : [підручник для студ. економ. спец. вищ. навч. закл.] – 2-е вид. / С. З. Мошенський, О. В. Олійник; За ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2007. 704 с.
39. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
40. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / Акименко О. Ю, Волот О. І. та ін.; За ред. В. С. Леня. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 696 с.
41. Основи економічної теорії : підручник – у 2 кн. – 2-ге вид., перероб. і доп.

- / Ніколенко Ю. В., Демківський А. В. та ін.; За ред. Ю. В. Ніколенка. Київ: Либідь, 2018. Кн. 2. 272 с.
42. Павелко О. В. Теоретичний аспект дослідження сутності поняття «дохід» та особливості його класифікації. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. Острог: В-во «Нац. ун-т. «Острівська академія». 2018. Випуск 10. С. 285-293.
43. Погосян Е. Б., Бурова Т. А. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» URL: http://www.ikonfa.com.ua/download/25112010/ves_nojabr_2017.pdf
44. Податковий кодекс України – Закон України № 2755-VI від 22.05.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
45. Положение по бухгалтерскому учёту 9 «Доходы организации» № 32н от 6 мая 1999 г. URL: <http://www.debet.ru/pbu>.
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» № 860/4153 від 14.12.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» URL: <http://rada.gov.ua>.
48. Про акціонерні товариства : Закон України № 514-VI від 17.09.2008 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
50. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник / Пушкар М. С. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.
51. Рзаєва Т. Г., Джуглій Л. В., Слишинська О. В. Доходи та витрати: облік за міжнародними та національними стандартами. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2017. № 5. Т.3. С. 246-251.
52. Рожко М. Ю. Категорія «дохід» в обліковій теорії та практики. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи / Збірник тез доповідей студентів-учасників VI міжнародної студентської наукової конференції (14 березня 2018 р.)*. Київ: ДП

- «Інформаційно-аналітичне агенство», 2018. С. 60-63.
53. Самохін Л.В. Протириччя в методах обліку і витрат та шляхів їх усунення. *Наукові праці ДонНТУ*. Донецьк, 2016. № 68. С. 64–70.
54. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй : Пер. з англ. / Адам Сміт. Київ : Port-Royal, 2001. 382 с.
55. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.
56. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. /В. В. Сопко, В. П. Завгородній. Київ : КНЕУ, 2004. 411 с.
57. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності : підручник / Н. М. Ткаченко. Київ : А.С.К., 1998. 800 с.
58. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік : посібник. Київ : Видавничий центр «Академія», 2012. 672 с.
59. Фінансовий облік : підручник – 4-те вид., доповн. та перероб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
60. Цивільний кодекс України : Кодекс України № 435-VI від 16.01.2003 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
61. Шмиголь Н. М. Економічна сутність доходів та дохідності в системі управління підприємством / Н.М.Шмиголь URL: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_7/files/EC709_46.pdf.