

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Торговельна діяльність є важливою складовою економіки України, яка на сучасному етапі розвитку перебуває у динамічному трансформаційному процесі. Функціонування торговельних підприємств в умовах ринкових відносин спрямоване на отримання комерційної вигоди, а результатом для суб'єктів господарювання є отримання доходів і прибутку. Забезпечення сталого розвитку торговельної сфери залишається важливим завданням, особливо за умов посилення конкуренції та реалізації євроінтеграційної політики в країні. Набуття Україною асоційованого членства в ЄС безпосередньо вплине на результати діяльності національних торговельних підприємств через вихід на внутрішні ринки іноземних суб'єктів торгівлі, у той час як на сучасному етапі розвитку вихід українських торговельних компаній на зовнішній ринок є проблематичним у зв'язку із обмеженими ресурсами та низькою конкурентоспроможністю товарів. Відтак, формування доходів підприємств торгівлі на внутрішньому ринку є визначальним для розвитку національної економіки, адже саме в цій сфері суспільного виробництва створюється майже 20% валового внутрішнього продукту.

Отримані за результатами торговельної діяльності доходи мають бути належним чином відображені у бухгалтерському обліку, оцінені та співставлені з понесеними витратами, а також достовірно відображені у фінансовій звітності з подальшим контролем (зокрема, аудиторським). Такий підхід сприяє задоволенню інформаційних потреб як власників підприємств торгівлі, так і інших зацікавлених сторін: держави, найманих працівників сфери торгівлі, споживачів (покупців), кредиторів.

Надання своєчасної, об'єктивної, повної і достовірної інформації про формування доходів підприємств торгівлі є необхідним не лише для виміру економічної доцільності, але і для визначення стратегії розвитку торговельної діяльності. Така інформація є базою для розробки та запровадження ефективних заходів щодо створення сприятливих умов розвитку торгівлі не лише через систему державного стимулювання і регулювання, але й формування ефективного механізму та інструментів внутрішнього управлінського впливу, маркетингової діяльності тощо. Прийняття управлінських рішень базується на обліковій інформації і пов'язане із функціонуванням систем обліку та внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств.

Значну увагу дослідженню проблем організації та методології бухгалтерського обліку, а також внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності приділили у своїх працях такі відомі вітчизняні вчені: В. В. Апопій, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, І. К. Дрозд, В. М. Жук, В. П. Завгородній, З.-М. В. Задорожний, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Л. П. Кулаковська, П. О. Куцик, М. М. Коцупатрій, І. Д. Лазаришина, М. Р. Лучко, А. А. Мазаракі, В. Б. Моссаковський, В. М. Пархоменко, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, П. Т. Саблук, В. К. Савчук, В. В. Сопко, Л. К. Сук, М. Г. Чумаченко. Серед зарубіжних науковців варто виокремити праці: Х. Андерсена, А. Бабо, П. С. Безруких, Л. А. Бернстайна, Р. Брейлі, Ван Бреда, К. Друрі, Б. Нидлза, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, Е. С. Хендріксена, А. Д. Шеремета.

Аналіз наукового доробку вчених та практичних даних підтверджує, що питання обліку та внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі в динамічних соціально-економічних системах не втрачають своєї актуальності й потребують подальшого дослідження. Це пов'язано зі структурними змінами в галузі торгівлі, зокрема створення підприємств і комплексів сучасних торговельних форматів, процесами реформування національної інституційної та фіскальної систем у частині їх адаптації до європейських і міжнародних стандартів, посиленням конкуренції на внутрішньому і зовнішньому ринках, а також необхідністю підвищення ефективності основної діяльності підприємств торгівлі через використання внутрішніх резервів. Актуальність, практичне та теоретичне значення дослідження проблем обліку і внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі обумовили вибір теми та напрямок дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету в рамках держбюджетного фундаментального дослідження за темою «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві» (державний реєстраційний номер 0114U001087), а також за госпдоговірною темою «Бухгалтерський облік та контроль: практична концептуалізація побудови» (державний реєстраційний номер 0114U006464). У межах зазначених тем автором підготовлено положення з методики та організації обліку і внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку і внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі для інформаційного забезпечення ефективного управління ними.

Для досягнення визначеної мети дослідження поставлено такі завдання:

- визначити змістовні характеристики й економічну сутність доходів від основної діяльності як об'єкта фінансового обліку та аудиту підприємств торгівлі;
- уточнити науково-теоретичні положення і підходи до визнання й оцінки доходів від основної діяльності підприємств торгівлі;
- проаналізувати сучасний стан нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку та аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі та його відповідність міжнародним стандартам;
- узагальнити і розвинути існуючі науково-практичні аспекти облікової політики про облік доходів підприємств в єдиній системі інформаційного забезпечення торговельного менеджменту;
- удосконалити порядок формування аналітичної інформації з обліку доходів від основної діяльності для ефективного управління ними;
- запропонувати напрямки поліпшення організаційного механізму побудови та функціонування облікової моделі інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів, моделювання і бюджетування доходів для підприємств сфери торгівлі;
- запропонувати методичний підхід до організації внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності з метою зниження непродуктивних втрат та зростання ефективності діяльності підприємства загалом;
- розробити модель внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності з метою створення ефективної системи контролю ресурсних потоків та регулювання фінансово-господарського розвитку підприємства;

– запропонувати систему критеріїв та індикаторів якісної й кількісної оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту з метою забезпечення об'єктивності і достовірності обліку та звітності суб'єкта господарювання.

Об'єктом дослідження є процес формування доходів від основної діяльності підприємств торгівлі.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційно-методичні та практичні аспекти бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання з використанням системного підходу. В межах зазначеного методу використано такі методи: історичний – для вивчення походження і розвитку категорії «дохід від основної діяльності», формування доходів та фінансових результатів підприємств сфери торгівлі та відображення їх у звітності; моделювання причинно-наслідкових зв'язків, індукції та дедукції – для розробки моделей в управлінському обліку та внутрішньому аудиті; узагальнення та конкретизації – з метою теоретичного узагальнення та формулювання висновків при з'ясуванні проблем і напрямків удосконалення обліку і аудиту доходів від основної діяльності; спостереження – для дослідження організації обліку на торговельних підприємствах; графічний – для наочного відображення отриманих результатів дослідження; порівняння, синтезу та аналізу – для забезпечення системного підходу до визнання і оцінки доходів від основної діяльності торговельних підприємств та ціноутворення. Для виявлення взаємозалежності між інформаційним забезпеченням і результатами діяльності використано економіко-математичні, статистичні методи, а також пакет прикладних комп'ютерних програм.

Інформаційною базою дисертаційної роботи стали: наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з обліку та внутрішнього аудиту доходів, законодавчі й нормативні акти України, міжнародні і національні стандарти обліку, дані Державної служби статистики України, фінансова та статистична звітність підприємств сфери торгівлі, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, довідково-інформаційні видання, інтернет-ресурси, а також результати власних спостережень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці теоретико-методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі. Результати, які складають наукову новизну дисертаційного дослідження, характеризуються такими теоретичними і практичними положеннями:

удосконалено:

– процес організації бухгалтерського обліку доходів торговельних підприємств шляхом виокремлення чотирьох взаємопов'язаних етапів (підготовчого, методичного, технічного та організаційного), кожен з яких є передумовою здійснення наступного і визначає новий якісний рівень інтеграції даних, що обумовлює створення коректної та ефективної системи обліку доходів на торговельних підприємствах для належного інформаційного забезпечення менеджменту;

– структуру та змістове наповнення наказу про облікову політику, які, на відміну від існуючих, адаптовані до потреб торговельних підприємств, що сприяє посиленню обліково-аналітичного забезпечення управління торговельними підприємствами;

– порядок формування аналітичної інформації щодо доходів від основної діяльності через запровадження аналітичних рахунків до рахунків 282 «Товари в торгівлі», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 702 «Дохід від реалізації товарів», 791 «Результат операційної діяльності», що сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень у процесі формування доходів торговельного підприємства;

– облікову модель інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів, що дозволило створити процесноорієнтовану систему планово-контрольних розрахунків внутрішньогосподарського обліку. Її перевагою є надання повної і достовірної інформації щодо розробки й дотримання виконання фінансових планів і бюджетів, зокрема бюджету доходів від основної діяльності, використання бюджетування та процедур оперативного контролю доходів за відхиленнями і прийняття рішень для регулювання господарських процесів на підприємствах торгівлі;

– модель внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності як системи взаємопов'язаних елементів (об'єкта, суб'єкта, предмета, методів, кінцевої мети, вертикалі підпорядкування, інформації, принципів та процедур контролю, основних завдань і критеріїв оцінки ефективності), що сприятиме підвищенню значимості та економічного ефекту від внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності й посиленню конкурентоспроможності підприємства в умовах трансформаційної економіки;

– організацію та методика проведення аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі в частині уточнення критеріїв оцінки функціонування внутрішнього аудиту (оптимальності, ефективності, фаховості та синергетики), що дозволить запровадити дієві заходи для підвищення ефективної діяльності служби і забезпечити достовірність обліку та звітності і транспарентність інформації суб'єкта господарювання;

набули подальшого розвитку:

– теоретичні засади бухгалтерського обліку доходів від основної діяльності через визначення економічної сутності доходів торговельних підприємств як особливого об'єкта обліку і аудиту (з огляду на специфічні особливості галузі торгівлі) та з урахуванням впливу низки зовнішніх (економічні, соціальні та політичні) і внутрішніх (кількість, якість, асортимент товарів та рівень цін, а також елементи облікової політики) чинників з метою ефективного управління доходами;

– нормативно-правове регулювання обліку доходів через уточнення положень національних стандартів бухгалтерського обліку (з метою приведення їх у відповідність до міжнародних регламентів) та Податкового кодексу України (ПКУ), а також надати пропозиції щодо розробки торговельними підприємствами власних регламентів внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності, що сприятиме покращенню системи обліку, аудиту та податкових розрахунків;

– визначення умов визнання доходів від реалізації товарів у національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», яке, на відміну від існуючих, враховує лише суттєві ризики і вигоди від господарської діяльності торговельних підприємств, а не всієї їх сукупності, що дозволить наблизити вітчизняну практику обліку доходів до вимог міжнародних стандартів;

– методичний підхід до організації внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності, який структуровано у вигляді поетапного процесу (визначення мети, розробка загальних засад і порядку виконання, поетапне планування, підбір

інформації та виконання процедур контролю, надання висновків і пропозицій з подальшим моніторингом та корегуючими діями), що сприятиме зниженню непродуктивних втрат та зростанню ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту і підприємства загалом.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розвитку теорії та практики обліку і внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності, спрямованих на вдосконалення їхніх організаційно-методичних засад відповідно до сучасних умов господарювання, а також забезпечення своєчасного одержання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Наукові результати дисертаційної роботи знайшли практичне застосування в діяльності торговельних підприємств, зокрема: пропозиції з удосконалення облікової моделі інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів впроваджено в роботу ТОВ «АМАКО Україна» (довідка № 4690 від 25.05.2015 р.); порядок формування аналітичної інформації з обліку доходів від основної діяльності прийнято до використання ТОВ «Індезіт Україна» (довідка № 231 від 22.05.2015 р.); модель внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності застосовано в практичній діяльності ТОВ «Мілксервіс» (довідка № 110 від 03.06.2015 р.); аудиторських фірм, зокрема: пропозиції з удосконалення організації та методики проведення аудиту доходів від основної діяльності в частині уточнення критеріїв оцінки функціонування внутрішнього аудиту впроваджено в роботу ТОВ «Аудиторська фірма «Ентузіаст-Аудит» (довідка № 617 від 24.05.2015 р.); методичний підхід до організації аналітичної роботи аудиту доходів основної діяльності застосовано в практичній діяльності ТОВ «Консалтингова компанія «Голден Траст» (№ 381 від 25.05.2015 р.); Департаменту промисловості та розвитку підприємництва виконавчого органу Київської міської державної адміністрації – пропозиції з удосконалення процесу організації бухгалтерського обліку шляхом виокремлення чотирьох пов'язаних етапів (довідка № 052-4564 від 16.06.2015 р.). Окремі положення дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Київського національного торговельно-економічного університету при викладанні дисциплін «Аудит» та «Облік і аудит» (довідка № 1447/20 від 16.06.2015 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним дослідженням щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ті ідеї і положення, які є особистим здобутком автора.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дисертації обговорено і схвалено на п'яти Всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: «Моделювання систем і процесів обліку, аналізу і аудиту» (10–11 квітня 2008 р., м. Київ), «Актуальні проблеми сучасної науки» (29–31 жовтня 2008 р., м. Київ), «Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю» (21 листопада 2008 р., м. Кривий Ріг), «Інтелектуальний потенціал молоді в науці та практиці» (28 травня 2009 р., м. Хмельницький), «Розвиток фінансової системи України в умовах економічних перетворень» (15–16 квітня 2015 р., м. Київ); та восьми Міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (8–10 квітня 2009 р., м. Черкаси), «Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів»

(14–15 травня 2009 р., м. Сімферополь), «Інформаційні системи та технології управління» (12 жовтня 2009 р., м. Донецьк), «Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми» (30 жовтня 2009 р., м. Тернопіль), «Фінанси України 2009» (15–16 грудня 2009 р., м. Київ), «Інформаційні системи і технології в економіці» (3–4 березня 2011 р., м. Київ), «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (13–14 березня 2014 р., м. Тернопіль), «Наукове забезпечення праксеології аудиту» (6–7 листопада 2014 р., м. Київ).

Публікації. Основні положення дисертаційного дослідження опубліковано автором у 22 наукових працях (1 з яких у співавторстві) загальним обсягом 6,1 друк. арк. (автору належить 5,85 друк. арк.), у тому числі 9 – у наукових фахових виданнях України (з них 2 – у виданнях України, що входять до наукометричних баз даних) загальним обсягом 3,34 друк. арк., 13 праць апробаційного характеру загальним обсягом 2,51 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 248 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 рисунків на 15 сторінках, 24 таблиці на 17 сторінках та 19 додатків на 49 сторінках. Список використаних джерел налічує 247 найменувань і займає 25 сторінок.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У першому розділі «**Теоретичні основи обліку та внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі**» автором досліджено економічний зміст доходів від основної діяльності підприємств торгівлі як об'єкта обліку і внутрішнього аудиту; формування цінової політики підприємства сфери торгівлі з урахуванням характерних для них умов господарювання; здійснено критичний аналіз стану та вдосконалено нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту доходів від основної діяльності.

Специфіка торговельних підприємств зумовлює особливості формування доходу, які необхідно враховувати в бухгалтерському обліку. На основі проведеного аналізу встановлено, що фінансово-економічні показники і сам процес отримання доходів від основної діяльності на таких підприємствах знаходяться під впливом низки зовнішніх та внутрішніх чинників. До зовнішніх чинників належать економічні, соціальні й політичні фактори (інфляційні процеси в економіці, політична ситуація в країні, нормативно-правова база, податки та збори, встановлені державою); до внутрішніх чинників, які суттєво впливають на формування доходів, зараховують якість, асортимент товарів, їх собівартість, стратегію ціноутворення, а також елементи облікової політики.

Доведено, що при визначенні економічної сутності та можливості визнання доходів торговельних підприємств концептуальними є такі положення: реалізація товарів зумовлює збільшення активів або зменшення зобов'язань з одночасним зростанням власного капіталу; внески учасників підприємства не вважаються доходами; покупцеві передаються ризики і вигоди, пов'язані з товаром; економічні вигоди підприємства збільшуються; дохід може бути достовірно оцінений (вимірний).

Проведено порівняльний аналіз нормативно-правового забезпечення обліку доходів підприємств та встановлено, що залишилися не узгодженими зі світовою

практикою певні фундаментальні положення. Тому в національних нормативно-правових регламентах запропоновано: узагальнити характеристику доходу, що позиціонується у різних документах нормативно-правового характеру і є симетричним до параметрів його позиціонування за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності; уніфікувати інтегровані оцінки доходу за видами, умовами, часом надходжень коштів від реалізації на рахунки суб'єктів господарювання; визначити чіткі процедури документальної реєстрації процесів формування доходів та механізм інтегрування (зведення) даних для різних користувачів і відповідно до вимог, які визначені стандартами фінансової звітності; чітко параметризувати вимір доходу для розрахунку фінансових результатів діяльності та оцінки ефективності господарювання.

Доведено, що основними причинами невідповідності методологічних засад регламентування аспекту визнання доходу національними П(С)БО по відношенню до вимог МСБО є: жорстке регламентування державою даного процесу, невідповідність розвитку економічних зв'язків і взаємодій між суб'єктами господарювання, відсутність механізму здійснення гарантій з виконання зобов'язань сторін тощо.

Обґрунтовано, що нормативно-правова база щодо аудиту доходів в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база з бухгалтерського обліку доходів, та вимагає завершення системної адаптації до міжнародних стандартів на основі однієї з двох існуючих у світовій практиці концепцій регулювання аудиторської діяльності (державний централізований контроль за аудиторською діяльністю або саморегулювання професійних організацій). Визначено, що унормування внутрішнього аудиту має базуватись на розробці внутрішніх регламентів торговельними підприємствами (Положень про службу внутрішнього аудиту, посадових інструкцій, внутрішньокорпоративних стандартів) на основі засад чинного національного законодавства і стандартів Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів.

Проаналізовано положення МСФЗ 18 «Дохід» та П(С)БО 15 «Дохід» і визначено, що за змістом та логікою побудови вони є подібними. На основі порівняння умов визнання доходу від реалізації товарів у міжнародному і національному стандартах (МСБО 18 та П(С)БО 15) встановлено, що вони майже співпадають: визнання доходу від реалізації товарів можливе лише тоді, коли всі обов'язкові його умови виконані, а якщо хоча б одну не дотримано, то дохід не повинен визнаватись. Разом з тим, на відміну від П(С)БО 15 міжнародним стандартом як критерій визнання доходу встановлено передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності. Так, звичайні гарантійні зобов'язання продавця, будучи ризиком, пов'язаним із правом власності, який несе після продажу продавець, водночас не розглядаються як суттєвий ризик. Такі незначні ризики не заважають продавцю визнавати дохід.

Доведено, що запровадження такого підходу (передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності) буде цілком виправданим і у вітчизняній практиці. Разом з тим, згідно з ПКУ дохід визнається лише за однією ознакою (датою переходу покупцю права власності на товар без передачі ризиків та вигод покупцеві).

У процесі формування цінової політики торговельного підприємства запропоновано враховувати специфічні умови, притаманні торгівлі, а саме: об'єктом цінової політики торговельного підприємства є торговельна націнка;

підприємство-товаровиробник самостійно визначає ціни на свою продукцію в діапазоні «собівартість виробництва – попит покупців», а це зобов'язує підприємство торгівлі враховувати механізми ціноутворення; окремі виробники пропонують обмежену кількість видів продукції, а торговельні підприємства реалізують широкий асортимент товарів і тому мають диверсифікувати постачальників та ринки збуту; ступінь гнучкості цінової політики торговельного підприємства обмежений; підприємство сфери торгівлі, на відміну від виробничого, може порівняно швидко змінювати профіль своєї діяльності.

У другому розділі «**Організація та методика обліку доходів від основної діяльності підприємств торгівлі**» досліджено питання формування облікової політики щодо доходів від основної діяльності підприємств торгівлі, їх відображення в системі рахунків та бюджетування; удосконалено процес організації бухгалтерського обліку доходів шляхом виокремлення його взаємопов'язаних етапів; запропоновано модифіковану систему обліку доходів торговельного підприємства, яка передбачає деталізацію окремих рахунків рахунками другого та третього порядку, а також низкою аналітичних рахунків; удосконалено облікову модель інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів підприємств сфери торгівлі.

Обґрунтовано, що облікова політика торговельного підприємства має будуватись на визначених принципах і у певній послідовності, що дозволяє розробити ефективну систему ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Доведено, що сутність облікової політики підприємства обумовлена впливом специфічних факторів, а саме: сфера діяльності й галузева належність підприємства (визначає види доходу); організаційна структура (підрозділи є центрами формування доходу); технічне, програмно-методичне та інформаційне забезпечення (визначає документообіг, обробку облікової інформації, внутрішню звітність і деталізацію облікових даних); принципи та норми, що визначені законодавством (окремі об'єкти обліку закріплюються в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку). До наказу про облікову політику торговельних підприємств запропоновано включити низку специфічних положень, які відображають особливості організації їх господарської діяльності: розмежування доходів за кожною класифікаційною групою відповідно до видів діяльності торговельного підприємства з метою проведення аналізу результатів і здійснення управління загалом; порядок визнання, оцінки та обліку доходу від реалізації товарів; систему рахунків аналітичного обліку доходів за видами діяльності підприємств торгівлі та порядок їх застосування; перелік і порядок складання та подання основних внутрішніх звітів разом із додатками, бланками форм і методичними рекомендаціями щодо їх заповнення.

За результатами дослідження визначено елементи облікової політики, які згруповано в три блоки: методичний, організаційний та технічний. На їх основі запропоновано модель облікової політики підприємства сфери торгівлі та виокремлено етапи облікового процесу. Обґрунтовано, що наказ про облікову політику має включати загальні й організаційні положення, методичні підходи до порядку відображення доходів і витрат, технічні положення складання облікових реєстрів, внутрішньої та зовнішньої звітності, а також додатки, що уточнюють та деталізують основні положення.

Встановлено, що бухгалтерський облік відображає тільки суттєві сторони та операції основної діяльності торговельного підприємства, зокрема: обсяг

реалізованих товарів, собівартість реалізації, витрати на збут, торговельну націнку, сума виручки, доходи, прибуток (збиток). Чинна методика фінансового обліку не вирішує проблеми аналітичної деталізації показників доходу від реалізації товарів та їх собівартості. Для менеджменту підприємства важливою є інформація щодо отриманих доходів, понесених витрат і фінансових результатів за кожним видом реалізованих товарів, у розрізі виробників та/або постачальників, товарних груп, місць реалізації (склади, магазини (для торговельних мереж) та/або відділи торговельного залу) і за регіонами реалізації (ринками збуту). В нинішніх умовах господарювання підприємство самостійно визначає асортиментну, маркетингову та цінову політику, тому аналітичні рахунки мають відкриватися залежно від інформаційних потреб, необхідних для прийняття управлінських рішень. Така деталізація надаватиме інформацію для управління товарообігом і доходом, у зв'язку з цим рекомендовано здійснювати її за об'єктами аналітики: торговельна мережа загалом, підприємство, склад, відділи торговельного залу; товарні групи, товарні позиції; регіони реалізації.

Запропоновано модифіковану систему обліку доходів від основної діяльності підприємств торгівлі, яка передбачає додаткове виокремлення субрахунків другого порядку до рахунків 282 «Товари в торгівлі»; 902 «Собівартість реалізованих товарів»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 791 «Результат операційної діяльності», а також аналітичних рахунків до них, за якими окремо можна обліковувати доходи від реалізації товарів за методами стимулювання і активізації продажу товарів.

Встановлено, що основним документом, який поєднує функції менеджменту та інформацію про дохід для потреб управління, є бюджет доходів. Бюджетування – це частина системи управлінського обліку, тому при складанні бюджетів використовують інформацію, підготовлену за даними управлінського обліку. Для впровадження системи бюджетування запропоновано провести бізнес-діагностику торговельного підприємства, у процесі якої здійснюють оцінку наявної структури і системи управління підприємством, а також аналіз ефективності існуючої системи фінансового планування.

Обґрунтовано таку послідовність процесу планування доходів від основної діяльності для потреб бюджетування: аналіз доходів від основної діяльності за попередній період з урахуванням запропонованої аналітики; оцінка і прогноз кон'юнктури товарного ринку; розрахунок планової суми доходу від реалізації окремих товарних груп; розробка управлінських рішень із забезпечення виконання запланованого доходу від основної діяльності.

Бюджетування, продуктом якого є бюджет, починається з формування бюджету продажів, в якому відображається більша частина доходів економічного суб'єкта. Виходячи з планів продажу і відповідних їм витрат, отримують очікувані фінансові показники діяльності підприємства. Розроблено комплексну модель річного бюджетування доходів торговельного підприємства, з використанням комбінацій експертних та статистичних методів (рис. 1).

Відповідно, аналогічні методичні підходи можна використовувати для планування на квартал та місяць. Однак, незалежно від застосованого методу прогнозування і періоду здійснення прогнозу (рік, квартал, місяць), компанія повинна підготувати бюджет продажів за кожною основною асортиментною групою товарів.

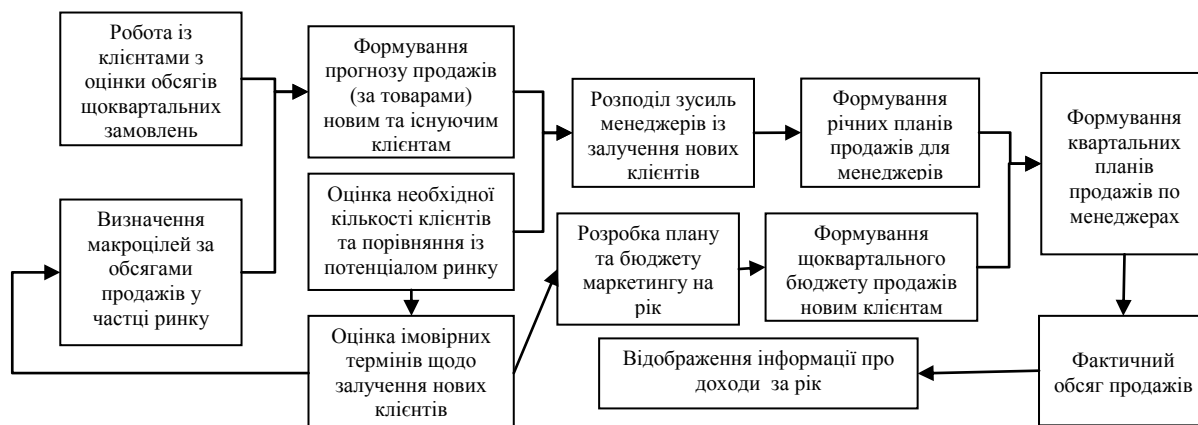


Рис. 1. Комплексна модель річного бюджетування доходів торговельного підприємства

За результатами дослідження запропоновано облікову модель інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів, моделювання і бюджетування доходів для підприємств сфери торгівлі. Вона розроблена за допомогою засобів ARIS, а використання її в практичній діяльності підприємств торгівлі дозволяє знизити ризик необґрунтованих та економічно недоцільних рішень (рис. 2). У цій моделі блок 1 відображає функції формування довгострокового фінансового плану на три роки із деталізацією за роками. Далі фінансовий план наступного року (річний бюджет) деталізується за допомогою формування кварталних бюджетів (блок 2), а кварталний бюджет деталізується місячними бюджетами (блок 3). У блоці 4 описані функції оперативного обліку за всіма елементами, на основі чого проводиться контроль. Наступний крок – оперативне управління витратами і доходом (блок 5). Потім (блок 6) здійснюється коригування наступного місячного бюджету за підсумками виконання бюджету поточного місяця; формується та затверджується відкоригований бюджет на наступний місяць. Закриття кварталного циклу бюджетування здійснюється після відповідного контролю (блок 7) і коригування бюджету на наступний квартал (блок 8). Переглянутий кварталний бюджет відповідним чином затверджується, після чого за підсумками року проводять контроль та аналіз виконання річного бюджету за всіма напрямками і критеріями (блок 9).

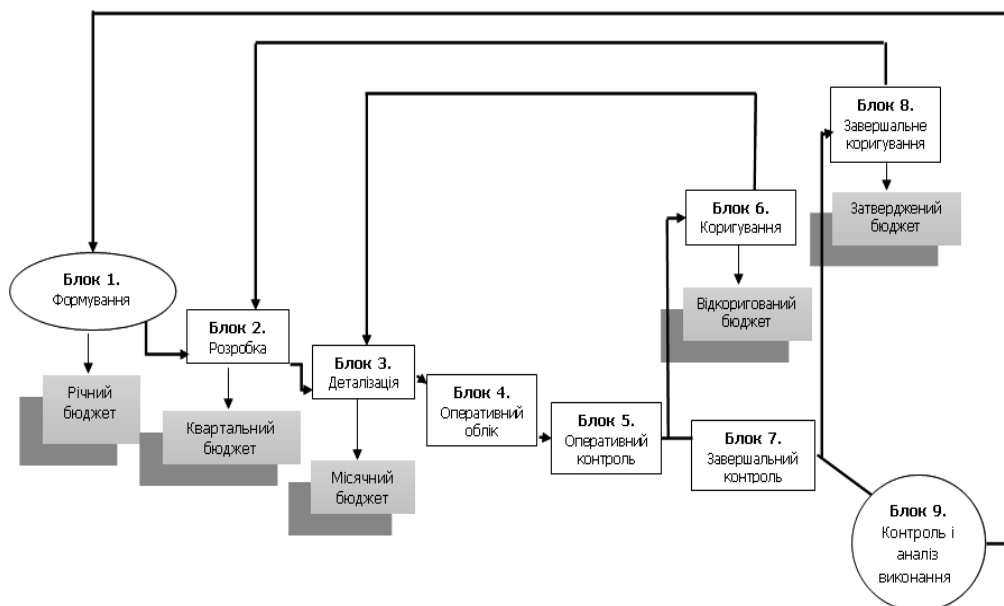


Рис. 2. Облікова модель інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів

На основі моделі, зображеної на рис. 2, кожне торговельне підприємство, яке впроваджує або реорганізує процеси фінансового планування та бюджетування, розробляє власний варіант деталізації описаних вище блоків. У результаті підприємство отримує комплексну модель планування і контролю, детально описану за допомогою інструментальних засобів моделювання ARIS Toolset. Запропонована модель дозволяє побудувати процесноорієнтовану систему планово-контрольних розрахунків в управлінському обліку з метою забезпечення та регулювання фінансово-господарських процесів у торгівлі.

У третьому розділі **«Організація та методика внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності»** досліджено організаційні й методичні аспекти внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності, надано рекомендації щодо його вдосконалення; в частині уточнення оцінки критеріїв функціонування системи внутрішнього аудиту побудовано модель його здійснення як системи взаємопов'язаних елементів.

Служба внутрішнього аудиту (СВА) здатна за допомогою інструментів, властивих саме аудиту, перевіряти, діагностувати проблемні ситуації та прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також надавати управлінські рекомендації, що відповідають змінам середовища. На основі вивчення принципів організації СВА підприємства та критеріїв оцінки її функціонування, реалізації повноважень тощо запропоновано відповідну модель (рис. 3).

Доведено, що результативна діяльність СВА в частині контролю доходів від основної діяльності можлива за умови наявності всіх атрибутів її організаційно-методичного забезпечення.

Предметом внутрішнього аудиту є механізм управління торговельним підприємством і його структура; дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень менеджменту; система бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та управління ризиками; стан використання і збереження майна, ступінь забезпеченості ресурсами та їх використання; окремі бізнес-процеси основної діяльності. Нині у бізнес-середовищі актуалізується необхідність функціонування системи постійного аналізу, моніторингу та управління ризиками – безперервного аудиту (*continuos audit*).

Визначено критерії, яким повинно відповідати функціонування СВА підприємств торгівлі, зокрема: оптимальності складу (не порушувати організаційну структуру суб'єкта господарювання); ефективності (не лише виконувати покладені функції оперативно, але й не переобтяжувати адміністративні витрати); фаховості (включати компетентних працівників або залучати організації, що характеризуються належною репутацією); синергетики (СВА є елементом підприємства, тому лише у співпраці з іншими структурами суб'єкта господарювання можливе досягнення бажаного ефекту діяльності).

В роботі досліджено переваги та недоліки способів вирішення торговельними підприємствами питання організації здійснення внутрішнього аудиту: створення власної служби внутрішнього аудиту, аутсорсинг (передача функцій внутрішнього аудитора зовнішньому виконавцеві (спеціалізованій компанії)), ко-сорсинг (створення служби внутрішнього аудиту в межах підприємства, але з можливістю за потреби залучати зовнішнього консультанта чи експертів спеціалізованої компанії).

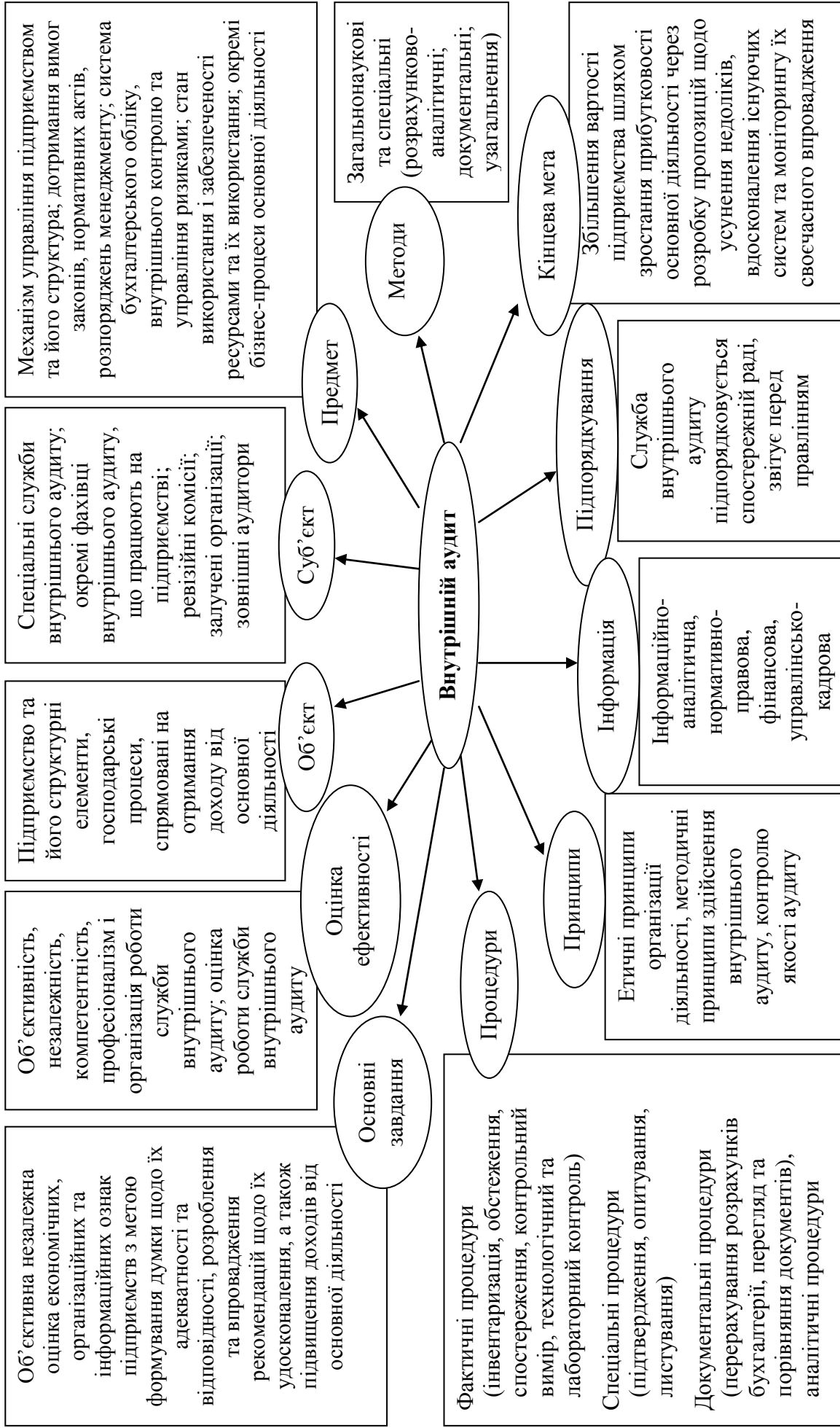


Рис. 3. Модель організації та методики здійснення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності

Доведено, що СВА підприємств торгівлі повинна реалізовувати різноманітні й масштабні завдання, які включають такі елементи: 1) моніторинг ефективності заходів внутрішнього аудиту; 2) дослідження управлінської та бухгалтерської інформації (перевірка засобів і способів збору, класифікації, виміру такої інформації та складання звітності на її основі, специфічні запити щодо окремих її складових частин); 3) контроль результативності та ефективності управлінських рішень; 4) контроль за дотриманням вітчизняного законодавства, нормативно-правових актів та інших зовнішніх вимог, а також директив, політик й інших внутрішніх вимог керівництва.

Розроблено методичний підхід до організації аудиту доходів від основної діяльності, який розглядається як поетапний процес, що дає можливість поліпшити його реалізацію через уточнення процедур внутрішнього аудиту доходів основної діяльності, притаманних цим процесам, що сприятиме зниженню непродуктивних втрат і зростанню ефективності діяльності підприємства. В роботі значну увагу при дослідженні методичного інструментарію внутрішнього аудиту та вибору методів контролю приділено можливостям застосування аналітичних процедур (у тому числі із застосуванням технології моніторингу за ключовими показниками ефективності (КРЕ)). Основною перевагою цієї системи є її універсальність, а в процесі її розробки враховують специфіку діяльності підприємства і можливість співставити однорідні процеси, які відбуваються у різних умовах, й порівняти показники декількох підрозділів у динаміці за кілька звітних періодів. Оцінка провадиться на основі всіх економічних, а не тільки фінансових даних.

Моніторинг результатів виконання аудиторського завдання та запропонованих внутрішнім аудитором рекомендацій передбачає спостереження за реалізацією прийнятих на їх основі управлінських рішень з метою усунення недоліків діяльності підприємства торгівлі. Усі елементи контролю якості функціонування СВА є взаємозалежними, тому система контролю якості повинна забезпечити комплексну оцінку ефективності виконання аудиторських процедур і запровадження механізмів корегувальних дій (заходів) за їх наслідками.

Контроль якості внутрішнього аудиту є необхідним елементом системи оцінки та управління діяльністю служби внутрішнього аудиту. Для аналізу продуктивності внутрішнього аудиту обґрунтовано необхідність використання якісних і кількісних показників (запропоновано їх перелік), кожен з яких має свої критерії оцінювання. Зокрема, до показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту віднесено такі: чисельність працівників СВА; вартість утримання СВА; кількість звітів про аудиторські перевірки; кількість проведених за період аудитів з розрахунку на одного аудитора; кількість завершених аудитів порівняно із затвердженим планом; кількість наданих аудиторських рекомендацій; відсоток виконаних аудиторських рекомендацій або кількість повторних аудиторських рекомендацій; пряме скорочення витрат чи економія від виконання рекомендацій; контроль за якістю; задоволеність замовників аудиту. Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є достатня впевненість у тому, що всі системи підприємства побудовані та функціонують адекватно, а необхідні механізми контролю є невід'ємними складовими кожного бізнес-процесу і належним чином функціонують.

ВИСНОВКИ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в удосконаленні обліку та внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності підприємств торгівлі. Основні науково-практичні результати викладено у таких висновках:

1. Специфіка торговельних підприємств зумовлює особливості формування доходу, які необхідно враховувати в бухгалтерському обліку. Фінансово-економічні показники та сам процес отримання доходів від основної діяльності на таких підприємствах знаходяться під впливом низки зовнішніх (економічні, соціальні й політичні) і внутрішніх (кількість, якість, асортимент товарів та рівень цін, а також елементи облікової політики) чинників. Управління доходами від основної діяльності дає можливість виявити ступінь їх впливу на загальний дохід підприємства та досягти стійкого розвитку в нестабільному середовищі.

2. Особливістю діяльності торговельних підприємств є те, що товари можуть бути відвантажені, перебувати у запасах і бути реалізованими за різних умов та форм оплати (за готівку, платіжними картками, з розстрочкою платежу тощо), що впливає на момент визнання доходу. Крім того, реалізація товарів може починатись в одному звітному періоді і закінчуватись в іншому. При визначенні економічної сутності та можливості визнання доходів торговельних підприємств концептуальними є такі положення: реалізація товарів зумовлює збільшення активів або зменшення зобов'язань з одночасним зростанням власного капіталу; внески учасників підприємства не вважаються доходами; покупцеві передаються суттєві ризики і вигоди, пов'язані з товаром; економічні вигоди підприємства збільшуються; дохід може бути достовірно оцінений (вимірянний).

3. З метою вдосконалення законодавчо-нормативного регулювання процесу отримання доходів від основної діяльності, їх обліку та аудиту доцільно уточнити економічну сутність доходу та уніфікувати визначення цієї категорії у різних взаємопов'язаних документах нормативно-правового характеру; визначити єдині підходи до оцінки доходів за видами, умовами, часом надходжень коштів від реалізації на рахунки суб'єктів господарювання; встановити чіткі процедури документальної реєстрації процесів отримання доходу та механізм зведення даних відповідно до вимог стандартів обліку і звітності; чітко параметризувати вимірювання доходів для розрахунку фінансових результатів діяльності та оцінювання ефективності господарювання.

4. Основними проблемами щодо документальної формалізації облікової політики підприємства торгівлі є: недосконалість офіційних роз'яснень її змісту, неврахування всіх структурних елементів, що передбачають вибір облікових процедур, відсутність положень з управлінського обліку та обліку податкових розрахунків. До наказу про облікову політику торговельних підприємств слід включити низку специфічних положень, які відображають особливості організації їх господарської діяльності: 1) розмежування доходів за кожною класифікаційною групою відповідно до видів діяльності підприємства; 2) порядок визнання, оцінки та обліку доходу від реалізації товарів; 3) відображення системи рахунків аналітичного обліку за видами діяльності та порядку їх застосування, причому така система повинна враховувати об'єкти обліку доходів підприємства, інформаційні потреби користувачів і створювати умови для отримання оперативної та повної інформації про доходи; 4) перелік і порядок складання та

подання основних внутрішніх звітів, а також додатки з бланками форм таких звітів і методичними рекомендаціями щодо їх заповнення.

5. Організація обліку повинна охоплювати всю сукупність облікових процедур – від документування господарських операцій, їх облікового відображення до формування фінансової звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Процес організації бухгалтерського обліку відбувається у чотири етапи (підготовчий, методичний, технічний та організаційний). Зазначені етапи є взаємопов'язаними, а виконання притаманних їм облікових процедур забезпечить оптимізацію облікового процесу, економічність збору та обробки облікової інформації й максимальну ефективність роботи виконавців, у тому числі і тих, що займаються обліком доходів від основної діяльності на підприємствах торгівлі.

6. Запропонована модифікована система обліку доходів від основної діяльності підприємств торгівлі передбачає додаткове виокремлення субрахунків другого порядку до рахунків 282 «Товари в торгівлі»; 902 «Собівартість реалізованих товарів»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 791 «Результат операційної діяльності», а також аналітичних рахунків до них, за якими окремо можна обліковувати доходи від реалізації товарів за методами стимулювання і активізації продажу товарів. Це сприятиме поглибленню аналітичності облікової інформації у частині вирішення питання щодо доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструменту та прийняття системних управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

7. Враховуючи пріоритети управлінської спрямованості обліку доходів від основної діяльності підприємств торгівлі на основі поєднання функцій планування (прогнозування), обліку і контролю доходів торговельних підприємств, розроблено систему бюджетування доходів (річних, квартальних, місячних). Складання бюджетів доходів та звітів про їх виконання забезпечить реалізацію таких завдань у процесі управління доходами: планування доходів; забезпечення управлінців необхідною оперативною інформацією для прийняття рішень на основі контролю та аналіз отримання доходів; вчасне виявлення недоліків в операціях, пов'язаних з отриманням доходів; оцінка і контроль діяльності господарських сегментів (виробничих підрозділів) щодо їх внеску в загальний дохід; пошук кращих варіантів управління доходами.

8. Практичне використання запропонованої на основі застосування засобів ARIS (методологія, розроблена компанією IDS Scheer AG (Німеччина) для структурованого опису, аналізу та вдосконалювання бізнес-процесів підприємства, підготовки до впровадження складних інформаційних систем і контролінгу бізнес-процесів) облікової моделі інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів, моделювання та бюджетування доходів для підприємств сфери торгівлі допоможе торговельним підприємствам не тільки запровадити новий підхід до фінансового планування і контролю доходів, але й виявити існуючі недоліки та спробувати усунути їх, пропонуючи нові, більш ефективні моделі. Важливим позитивним фактором при цьому є те, що випробовування нових підходів здійснюється на моделі, а не на реальних об'єктах.

9. Розроблена модель організації та методики внутрішнього аудиту як комплекс взаємопов'язаних елементів (об'єкта, суб'єкта, предмета, методів, кінцевої мети, вертикалі підпорядкування, сукупності зібраної інформації, принципів і процедур діяльності внутрішніх аудиторів, основних завдань СВА

та оцінки ефективності її роботи) впорядковує процес контролю за доходами. Приймаючи рішення про організацію внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності та обрання його методики, слід врахувати напрям, специфіку й обсяги фінансово-економічної діяльності, сформованість системи управління суб'єкта господарювання, стан внутрішнього контролю тощо.

10. Впорядкуванню процесу внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності торговельних підприємств сприятиме його організація за такими етапами: визначення мети, розробка загальних засад і порядку проведення, конкретне поетапне планування, підбір інформації, надання висновків та розробка пропозицій, моніторинг запровадження пропозицій і корегувальні дії. Це забезпечить створення ефективного контрольного середовища та процедур внутрішнього контролю й сприятиме посиленню конкурентоспроможності торговельного підприємства.

11. Запропонована на основі застосування кількісних показників та експертних оцінок система критеріїв оцінки ефективності функціонування внутрішнього аудиту включає критерії оптимальності складу, ефективності, фаховості й синергетики. Обґрунтовано доцільність здійснення моніторингу системи контролю якості та ефективності діяльності служби, а також визначено основні елементи моніторингу і розроблено алгоритм його проведення.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації

1. Голуб Н. М. Обліково-інформаційне забезпечення сучасного менеджменту / Н. М. Голуб // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. – 2008. – Вип. 4 (44), ч. 5 – С. 200–203 (0,31 д. а.).
2. Голуб Н. М. До питання антикризового управління доходами / Н. М. Голуб // Коммунальное хозяйство городов. – 2009. – № 89. – С. 415–419 (0,29 д. а.).
3. Голуб Н. М. Вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів / Н. М. Голуб // Вісник Житомирського державного технологічного університету (Економічні науки). – 2009. – № 4 (50). – С. 31–32 (0,37 д. а.).
4. Голуб Н. М. До проблеми детінізації діяльності у сфері торгівлі / Н. М. Голуб // Економічний аналіз : Зб. наук. праць Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – Вип. 6. – С. 212–214 (0,31 д. а.).
5. Пилипчук Н. М. Проблеми формування облікової політики щодо доходів з основної діяльності підприємств торгівлі / Н. М. Пилипчук // Економічний аналіз : Зб. наук. праць Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2011. – № 9, ч. 1. – С. 256–259 (0,38 д. а.).
6. Пилипчук Н. М. Оптимізація облікової інформації про доходи з основної діяльності в системі управління діяльністю підприємств / Н. М. Пилипчук // Региональная бизнес-экономика и управление. – 2013. – № 1 (37). – С. 105–109 (0,36 д. а.).
7. Пилипчук Н. М. Концептуальна модель організаційно-методичного забезпечення внутрішнього аудиту доходів / Н. М. Пилипчук // Економічний аналіз : Зб. наук. праць Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2015. – Т. 19, (№ 1). – С. 193–199 (0,65 д. а.).

8. Пилипчук Н. М. Методичний підхід до організації аналітичної роботи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності / Н. М. Пилипчук // Науковий Вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2015. – Випуск 1 (45), т. 2. – С. 382–385 (0,41 д. а.).

9. Пилипчук Н. М. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів / М. Р. Лучко, Н. М. Пилипчук // Бізнес Інформ. – 2015. – № 7. – С. 229–234 (0,51 д. а.; особисто автору – 0,26 д. а.; особистий внесок: обґрунтовано теоретико-методичні основи системи контролю якості аудиторських послуг).

Опубліковані праці апробаційного характеру

10. Голуб Н. М. Якісні характеристики програмного забезпечення інформаційних технологій аудиту / Н. М. Голуб // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету: Спецвип. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. «Моделювання систем і процесів обліку, аналізу і аудиту», (Київ, 10–11 квіт. 2008 р.). – 2008. – № 5. – С. 222–228 (0,58 д. а.).

11. Голуб Н. М. Еволюція наукових поглядів щодо змісту доходів та джерел їх утворення / Н. М. Голуб // Актуальні проблеми сучасної науки : матеріали п'ятої Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф., (Київ, 29–31 жовт. 2008 р.). – К. ТОВ «ТК Меганом», 2008. – С. 14–16 (0,18 д. а.).

12. Голуб Н. М. Аудит доходів в системі стратегічного управління діяльністю торговельного підприємства / Н. М. Голуб // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю : матеріали Другої Всеукр. наук.-практ. конф., (Кривий Ріг, 21 лист. 2008 р.). – Кривий Ріг : КЕІ КНЕУ, 2008. – С. 239–242 (0,15 д. а.).

13. Голуб Н. М. Нормативно-правове регулювання обліку доходів / Н. М. Голуб // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : матеріали VI-ї Міжнар. наук.-практ. конф., (Черкаси, 8–10 квіт. 2009 р.). – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – С. 18–20 (0,13 д. а.).

14. Голуб Н. М. Проблеми визнання доходів для цілей обліку та аудиту / Н. М. Голуб // Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів : матеріали Міжн наук-практ. конф. вчених та спеціалістів, (Сімферополь, 14–15 трав. 2009 р.). – Сімферополь : ПП «Підприємство Фенікс», 2009. – С. 209–213 (0,21 д. а.).

15. Голуб Н. М. До проблеми повного відображення доходів в системі обліку / Н. М. Голуб // Фінанси України 2009 : матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 15–16 груд. 2009 р.). – К. : ТОВ «Ультрадрук», 2009. – С. 44–45 (0,15 д. а.).

16. Голуб Н. М. Облік доходів в розумінні різних наукових шкіл / Н. М. Голуб // Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми : матеріали V Міжнар. інтернет-конф. (Тернопіль, 30 жовт. 2009 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 25–27 (0,16 д. а.).

17. Голуб Н. М. Аудит доходів: можливі порушення / Н. М. Голуб // Інтелектуальний потенціал молоді в науці та практиці : матеріали III Всеукр. наук. конф. студ., аспірантів та молодих вчених, (Хмельницький, 28 трав. 2009 р.). – Хмельницький : УЕП, 2009. – С. 64–66 (0,14 д. а.).

18. Голуб Н. М. Облік доходів в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем / Н. М. Голуб // Інформаційні системи та технології управління : матеріали Міжнар. інтернет-конф. (Донецьк, 12 жовт. 2009 р.). – Донецьк : [ДонНУЕТ], 2009. – С. 158–162 (0,19 д. а.).

19. Пилипчук Н. М. Проблеми бухгалтерського обліку доходів в умовах використання комп'ютерних інформаційних систем / Н. М. Пилипчук // Інформаційні системи і технології в економіці : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., (Київ, 3–4 берез. 2011 р.). – К. : КНТЕУ, 2011. – С. 272–274 (0,12 д. а.).

20. Пилипчук Н. М. Проблеми облікового забезпечення управління доходами на підприємствах торгівлі / Н. М. Пилипчук // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : матеріали XI Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених, (Тернопіль, 13–14 берез. 2014 р.). – Тернопіль : Вектор, 2014. – С. 308–310 (0,12 д. а.).

21. Пилипчук Н. М. Проблеми організації контролю якості аудиту в Україні / Н. М. Пилипчук // Наукове забезпечення праксеології аудиту : матеріали Міжнар наук.-практ. конф., (Київ, 6–7 лист. 2014 р.). – К. : КНТЕУ, 2014. – С. 111–114 (0,23 д. а.).

22. Пилипчук Н. М. Роль внутрішнього аудиту в розвитку фінансової системи України / Н. М. Пилипчук // Розвиток фінансової системи України в умовах економічних перетворень : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (Київ, 15–16 квіт. 2015 р.). – К. : КНТЕУ, 2015. – С. 145–147 (0,15 д. а.).

АНОТАЦІЯ

Пилипчук Н. М. Облік та внутрішній аудит доходів від основної діяльності (на прикладі підприємств торгівлі). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопільський національний економічний університет Міністерства освіти та науки України, Тернопіль, 2016.

У дисертаційній роботі досліджено сучасну теоретичну парадигму сутності доходу від основної діяльності як об'єкта обліку і внутрішнього аудиту. Узагальнено методичні підходи до визнання та оцінки доходу від реалізації товарів підприємствами торгівлі; систематизовано засади формування цінової політики у сфері торгівлі. Здійснено критичний аналіз законодавчого забезпечення обліку та аудиту доходів від основної діяльності й подано пропозиції з його вдосконалення.

Запропоновано адаптовану до потреб торговельних підприємств структуру та змістове наповнення наказу про облікову політику; вдосконалено порядок формування аналітичної інформації щодо доходів від основної діяльності через запровадження субрахунків і аналітичних рахунків до рахунків. Розроблено облікову модель інформаційної підтримки внутрішніх бізнес-процесів, моделювання і бюджетування доходів для підприємств сфери торгівлі.

Удосконалено організаційні та методичні аспекти проведення внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності, розроблено його модель і уточнено критерії оцінки якості функціонування служби внутрішнього аудиту в торгівлі.

Ключові слова: доходи від основної діяльності, підприємства торгівлі, облікова політика, визнання доходу, оцінка, фінансове планування, бюджетування, бюджет, внутрішній аудит, контроль якості внутрішнього аудиту.

АННОТАЦИЯ

Пилипчук Н. Н. Учет и внутренний аудит доходов от основной деятельности (на примере предприятий торговли). – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Тернопольский национальный экономический университет Министерства образования и науки Украины, Тернополь, 2016.

В диссертационной работе рассмотрена парадигма сущности дохода от основной деятельности предприятий торговли как объекта учета и внутреннего аудита. Усовершенствованы методические подходы к применению условий признания дохода от реализации товаров, изложенных в национальном положении (стандарте) бухгалтерского учёта в контексте требований международных стандартов учёта и финансовой отчётности в части принятия во внимание передачи рисков и выгоды покупателю. Исследовано формирование ценовой политики с учётом специфических условий, присущих торговли. Усовершенствовано нормативно-правовое обеспечение процесса учёта и аудита доходов от основной деятельности предприятий торговли.

Проанализирован процесс формирования совокупного дохода предприятия в условиях экономического кризиса и определены особенности организации учёта и внутреннего аудита доходов от основной деятельности предприятий торговли. Доказано, что на уровень дохода предприятия в условиях трансформации экономических процессов оказывают существенное воздействие внутренние факторы (финансовая, учетная, инвестиционная политика предприятия, направления деятельности, ассортимент товаров и др.) и проявления внешней среды (политические, институциональные, экономические). Исследовано современную законодательную базу организации учёта и внутреннего аудита и её влияние на формирование показателей финансово-экономической деятельности предприятия. Осуществлён критический, сравнительный анализ национальных и международных стандартов учета и отчетности в части законодательного определения, оценки, классификации доходов в торговле, условий их признания в бухгалтерском учёте.

Предложены методические подходы к оптимизации формирования учётных данных, а также повышения эффективности управления доходом. Усовершенствование учёта дохода от реализации на предприятиях торговли направлено на аналитическую детализацию счетов 702 «Доход от реализации товаров». Для обеспечения системности и корреляции аналитической информации бухгалтерского учёта и внутреннего контроля, а также принятия эффективных управленческих решений по реализации товаров, полученного и признанного дохода предложено открыть счета второго порядка и аналитические счета к следующим счетам: 282 «Товары в торговле», 702 «Доход от реализации товаров», 791 «Результат операционной деятельности», 902 «Себестоимость реализованных товаров». Проведен комплексный анализ современного состояния формирования учётной политики на предприятиях торговли, осуществляемой в строго определённой последовательности. Элементы учетной политики предложено объединить в три группы: методические, организационные и технические, что послужило основой их дальнейшей детализации с целью разработки модели учетной политики торговых предприятий.

В результате исследований определены специфические условия организации системы бюджетирования на предприятиях отрасли. Большая часть дохода предприятий торговли формируется на стадии реализации товаров,

поэтому его уровень зависит от цен. Доказано, что в проведении ценовой политики и установлении цены реализации предприятие в условиях возрастающей конкуренции крайне ограничено, поскольку отпускные цены товаропроизводителя являются менее гибкими. Предложена учетная модель информационной поддержки внутренних бизнес-процессов, разработанная при помощи средств ARIS, комбинированных экспертных и статических методов и используемая для бюджетирования годового (квартального, месячного) дохода предприятия. Модель позволяет на каждом предприятии построить процессно-ориентированную систему планово-контрольных расчётов в управленческом учёте с целью обеспечения регулирования финансово-экономических процессов.

Определены роль и значение для хозяйственной деятельности торгового предприятия службы внутреннего аудита, работа которой нацелена на проведение регулярных проверок деятельности, диагностику проблемных ситуаций и прогнозирование их динамики, а также предоставление рекомендаций с целью принятия управленческих решений. Обоснованы пути усовершенствования организационных и методических аспектов проведения внутреннего аудита доходов от основной деятельности, разработана его модель. Уточнены критерии оценки качества функционирования службы внутреннего аудита в торговле.

Ключевые слова: доходы от основной деятельности, предприятия торговли, учетная политика, признание дохода, оценка, финансовое планирование, бюджетирование, бюджет, внутренний аудит, контроль качества внутреннего аудита.

ANNOTATION

Pylypchuk N. M. Accounting and internal audit of income from main activity (on the example of trading enterprises). – The manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – accounting, analysis and auditing (by the types of economic activity). – Ternopil National Economic University, Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2016.

The thesis deals with the essence of modern theoretical paradigm of income from operations as an object of accounting and internal audit. The overview of methodological approaches to determine the conditions of the recognition and measurement of income from the sale of goods trade was made; systematized principles forming of pricing policy in trade. The critical analysis of legislative support for accounting and auditing of income from operations was made and submitted proposals on its improvement.

The thesis proposes adapted to the needs of commercial enterprises structure and content of the order of accounting policies; improved procedure for forming analytical information regarding income from operations by introducing sub-accounts and analytical accounts to accounts. An accounting model for information support internal business processes offered, modeling and budgeting of income for enterprises in trade.

Were proved organizational and methodological aspects of internal audit of income from operations, developed audit model and clarified criteria for assessing the quality of functioning of internal audit in commerce.

Keywords: income from main activity, trading enterprises, accounting policies, income recognition, valuation, financial planning, budgeting, budget, internal audit, quality control of internal audit.