

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ І АУДИТУ  
Кафедра аудиту, ревізії та контролінгу**

**Баглай Ліля Леонідівна**

**Аудит доходів підприємства за видами діяльності та  
визначення шляхів їх зростання**

спеціальність: 8.03050901 - Облік і аудит  
магістерська програма- Ревізія і контроль

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Виконала студентка групи  
РКМ-51  
Л.Л. Баглай

Науковий керівник:

д.е.н., професор Пушкар М.С.

Дипломну роботу допущено до  
захисту  
«            » 2014р.

Завідувач кафедри  
М.С. Пушкар

**ТЕРНОПІЛЬ – 2014**

## Зміст

|  |    |
|--|----|
| Вступ.....   | 3  |
| Розділ 1. Види діяльності та шляхи отримання доходів від них.....        | 6  |
| 1.1. Економічний зміст, склад та класифікація видів діяльності.....      | 6  |
| 1.2. Класифікація, визнання та оцінка доходів.....                       | 15 |
| 1.3. Методи зростання доходів у ринковій економіці.....                  | 27 |
| Висновок до розділу 1.....   | 35 |
| Розділ 2. Формування доходів та особлива інформація для аудиту.....      | 37 |
| 2.1. Інформація про доходи від звичайної діяльності.....                 | 37 |
| 2.2. Інформація про доходи від надзвичайних подій.....                   | 48 |
| 2.3. Особливості інформації управлінського обліку доходів.....           | 54 |
| Висновок до розділу 2.....   | 63 |
| Розділ 3. Методика аудиту доходів за видами діяльності підприємства..... | 64 |
| 3.1. Аудит доходів за видами діяльності підприємства.....                | 64 |
| 3.2. Аналіз доходів та шляхів їх зростання на підприємстві.....          | 75 |
| Висновок до розділу 3.....   | 83 |
| Розділ 4. Охорона праці на підприємстві.....                             | 84 |
| Висновки до розділу 4.....   | 90 |
| Висновки і пропозиції.....   | 91 |
| Список використаних джерел.....  | 94 |
| Додатки.....   | 98 |

## Вступ

Актуальність теми: на даний час практика формування інформації свідчить про відсутність єдиної та стандартної системи відображення і визначення фінансових результатів від операційної діяльності підприємства. Саме така система дозволяє об'єктивно їх оцінювати й передбачати на певний період та користується популярністю. Спеціалістам в даній ситуації потрібно враховувати витрати на виробництво продукції, які потрібно мінімізувати, адже будь-яке підприємство функціонує за обмежених ресурсів; підвищувати доходи від реалізації, в даному випадку, молочної продукції підприємства; система повинна ґрунтуватися на достовірній, повній та своєчасній інформації, яку більшою мірою формує фінансовий облік та економічний аналіз.

Велика кількість публікацій, статей, підручників є присвячені дослідженню механізму формування та визначенню сутності доходів за видами діяльності. Це означає, що дані економічні категорії є важливими об'єктами фінансового обліку.

Дослідженню проблеми обліку, аудиту та аналізу витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності значну увагу приділяють провідні сучасні вчені у галузі фінансового обліку, такі як Ф.Ф. Бутинець [12, 13, 14, 15], Є.В. Мних [51], Н.Г. Чумаченко, Т.Г. Камінська[33], С.Ф. Голов [18,19], М.С.Пушкар [67], В.А. Дерій, В.В. Собко, Л.В. Нападовська[52, 53, 54, 55].

Інформаційною базою магістерської роботи є первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність ПрАТ «Тернопільський молокозавод», нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України, наукові звіти НДІ тощо.

Після проведення дослідження уточнено поняття доходів і фінансових результатів, що виникають в результаті господарської діяльності як

економічних категорій; проаналізовано правильність і обґрунтованість відображення доходів відповідно до національних П(С)БО та запропоновані шляхи вдосконалення цього облікового процесу, який покладено в основу побудови обліку, звітності та аудиту; запропоновано удосконалення методичних підходів щодо проведення обліку, аудиту та аналізу витрат, доходів і фінансових результатів від операційної діяльності.

Метою дипломної роботи є теоретичне обґрунтування формування витрат, доходів та фінансових результатів від операційної діяльності, методика їх визначення, здійснення обліку, аналізу та аудиту враховуючи вимоги міжнародних стандартів та подання рекомендацій щодо поліпшення облікового процесу цих показників.

Для того, щоб досягнути поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- 1) визначити економічну сутність доходів від операційної діяльності та надзвичайних подій;
- 2) охарактеризувати методологію формування у фінансовому обліку доходів і від операційної діяльності підприємства відповідно до критеріїв управління підприємством в даних ринкових умовах господарювання;
- 3) узагальнити особливості молокопереробного підприємства при формуванні фінансового результату від операційної діяльності;
- 4) удосконалити алгоритми формування необхідних даних про доходи від звичайної діяльності в умовах АРМ бухгалтера на основі даних фінансового обліку;
- 5) запропонувати пропозиції щодо вдосконалення методики аудиту і аналізу доходів за видами діяльності підприємства.

Предметом дослідження є організація та методологія проведення , аналізу і аудиту доходів і фінансових результатів від звичайної та надзвичайної діяльності на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Об'єктом дослідження даної роботи є сукупність фінансово-господарських процесів діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Методи дослідження даної роботи: загальнонаукові методи, особливо аналіз, синтез, конкретизація; спеціальні методи дослідження, до яких відносять порівняння, відносні, середні величини ланцюгових підстановок та різниць, групування.

Рекомендації і пропозиції, запропоновані у даній магістерській роботі знайшли своє практичне застосування. Адже всі вони спрямовані на збагачення практики в діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» конкретними методиками обліку, аналізу та аудиту доходів та фінансових результатів від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності з використанням нових інформаційних технологій для управління підприємствами молокопереробної галузі. Дані рекомендації з організації і методології фінансового обліку, аналізу та аудиту були впроваджені на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Магістерська робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаної літератури і додатків. У першому розділі розглядаються доходи як об'єкт фінансового обліку та аудиту, їх економічний зміст, склад, класифікацію, оцінку та роль. Він містить 28 сторінки, 14 схем та рисунків. Другий розділ присвячується обліку і формуванню доходів звичайної та надзвичайної діяльності підприємств у умовах АРМ бухгалтерії. Інформація розміщена на 26 сторінках, а також є 10 рисунків. У третьому розділі здійснюється характеристика методики аналізу та аудиту витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності підприємства. Цей розділ складається із 19 сторінки та 6 рисунків, декількох таблиць. У четвертому мові йде про охорону праці. Інформація на 7 сторінках.

## **РОЗДІЛ 1. ВИДИ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ШЛЯХИ ОТРИМАННЯ ДОХОДІВ ВІД НИХ**

### **1.1.Економічний зміст, склад та класифікація видів діяльності**

Господарська діяльність суб'єктів ринкової економіки реалізується шляхом застосування таких чинників як земля, капітал, праця та потенційна можливість ефективно використовувати цю сукупність наявних ресурсів. Самостійну діяльність на власний ризик, що пов'язана з виготовленням продукції, надання послуг виконання робіт, для одержання прибутку, яка здійснюється юридичними та фізичними особами і яка зареєстрована як суб'єкт підприємницької діяльності, законодавство України класифікує як підприємництво. тому, цей вид діяльності припускає наявність у суб'єктів підприємництва особливого способу мислення, певного стилю господарської поведінки. проявлятися це повинно в особливому творчому відношенні до справи, постійному прагненні до новаторства, вільному прояві ініціативи, виявлення нетрадиційних рішень, збільшення масштабів і сфери діяльності і, найголовніше, постійній готовності до ризику і визначення способів його подолання.

Найголовніша задача підприємницької діяльності полягає в забезпеченні ефективної діяльності фірми або індивідуального підприємця, що орієнтується на інновації і створення інноваційного середовища, вміння використовувати і залучати для рішення поставлених задач ресурси з найрізноманітніших джерел. Підприємець повинен доцільно формувати власні ресурси (матеріальні та трудові, інформаційні, та власний капітал) та ефективно їх використовувати. В цьому полягає ресурсна функція підприємництва.[32 с.9]

Для виконання творчої функції, підприємець має використовувати новітні розробки не лише в сфері технології та техніки, але й у системі менеджменту.

Власник повинен генерувати інформацію, на основі цього приймати рішення, ризикувати (коли цей ризик виправданий). у теперішній час для досягнення успішності підприємцю необхідно мати злагоджену систему збуту, реклами, маркетингу. Важливе проведення частих маркетингових досліджень ринку забезпечить підприємству переваги, покращить його конкурентоздатність. В цьому полягає організаційна функція підприємництва.

Підприємницька діяльність залежно від джерел формування фінансових результатів поділяють на такі види (див. рис. 1.1).

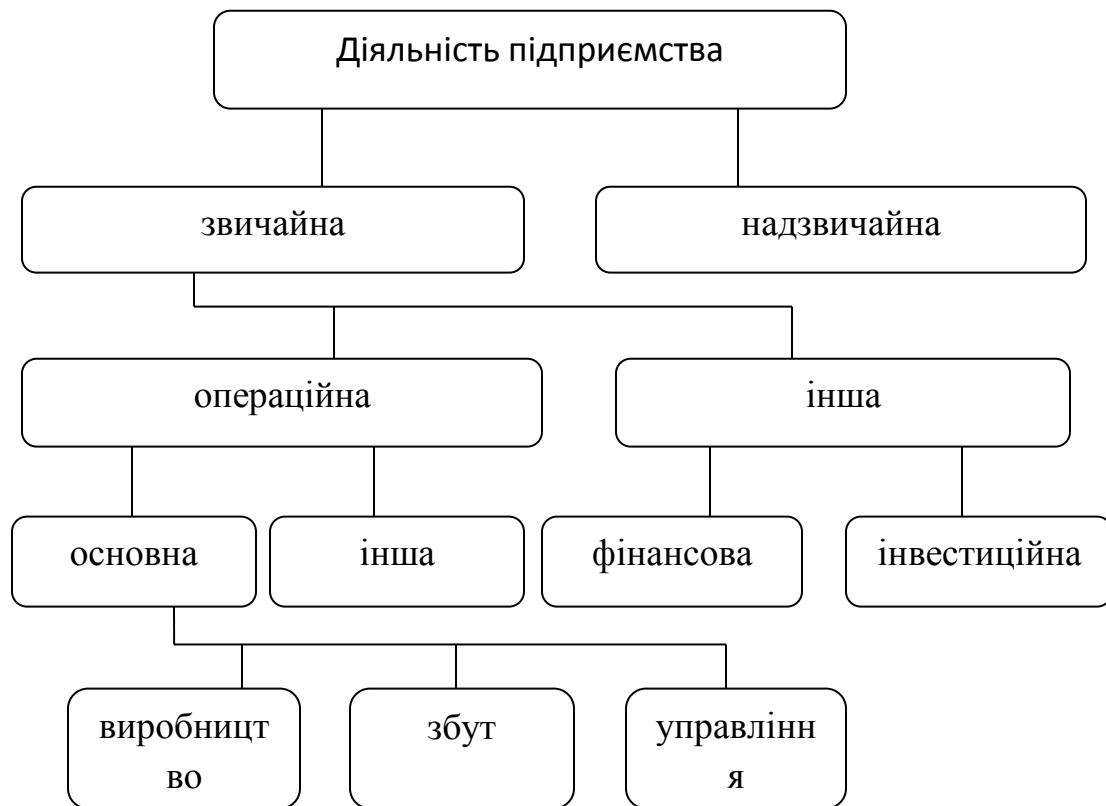


Рисунок 1.1. Класифікація діяльності підприємства [авторська розробка]

Звичайну діяльність трактують як будь-яку діяльність суб'єкта бухгалтерського обліку, а також операції, які її постачають або виникають за умови здійснення такої діяльності

Події чи операції, що відрізняються від звичайної діяльності і не здійснюються часто або регулярно належать до надзвичайної діяльності. До них належать: техногенні аварії, пожежі, стихійні лиха тощо.

Під час розрахунку фінансових результатів від надзвичайної діяльності, враховуються і витрати (через такі події), і погашення внаслідок страхового відшкодування, допомоги держави тощо. Ідентичні події можуть визначатися звичайними для одного підприємства і надзвичайними для іншого. Прикладом можуть стати втрати від стихійного лиха. У підприємстві, яке їх понесло, розглядаються як надзвичайні і визначаються звичайними для страхової компанії, що проводить страхування від таких випадків. Поділяють звичайну діяльність на операційну та іншу (інвестиційну і фінансову).

Основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є фінансовою або інвестиційною діяльністю називають операційною.

Під час своєї основної діяльності підприємство виготовляє певну продукцію чи надає послуги. При цьому використовують матеріальні цінності та працю, а їх вартість переноситься на отриманий продукт, тому він також має свою вартість. Основній діяльності належать операції, пов'язані з виробництвом або збутом продукції (товарів, послуг), які є головною ціллю створення підприємства і поповнюють головну частину його доходу.

Аналізуючи господарську діяльність, яка базується на різноманітних підходах оцінки діяльності підприємства. Прикладом може бути ефективність господарської діяльності визначена за допомогою показників, як виготовлення продукції в натуральному та вартісному вираженні, темпи зростання продуктивності.

Операції іншої операційної діяльності включають :

- 1) реалізацію іноземної валюти,
- 2) оперативну оренду активів,
- 3) оренду інших оборотних активів,



- 4) одержання доходів або отримання втрат від курсової різниці,
- 6) визначення субсидій і грантій,
- 7) формування резервів сумнівних боргів,
- 8) здійснення досліджень та розробку,
- 9) цінку запасів,
- 10) сплата санкцій за господарськими договорами тощо.

На інвестиційну і фінансову розподіляється інша діяльність підприємства.

Придбання та збут тих необоротних активів, включаючи фінансові інвестиції, які не входять до складу еквівалентів грошових коштів вважається інвестиційною діяльністю. Тракткування інвестицій ідеться в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств». Операція, яка пов'язана з придбанням корпоративних прав, нематеріальних активів, основних фондів та цінних паперів, обмінюючи на гроші або майно називається інвестицією.

На території України умови інвестиційної діяльності визначає Закон України «Про інвестиційну діяльність». У вище згаданому законі інвестиції трактуються як сукупність усіх видів майнових та інтелектуальних цінностей, які вносять в об'єкти господарської діяльності, в результаті отримують прибуток (дохід) чи досягається соціальний ефект.

До таких цінностей відносять:

- банківські вкладення, грошові кошти, цінні папери;
- будинки, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності, інтелектуальні цінності, досвід;
- авторське право, майнові права, інтелектуальні цінності, досвід;
- знання в технічній, комерційній, технологічній сфері, навички у виробничому досвіді для функціонування певного виробництва («know-how»)
- право на використання земельних, водних ресурсів, а також таким майном як: будинки, споруди, обладнання та інші;
- інші цінності.

Сукупність певних дій учасників та інвесторів щодо вкладення інвестицій з метою отримання доходу чи прибутку називається інвестиційною діяльністю. Ефективність інвестиційної стратегії підприємства, залежить від реалізації таких завдань:

- покращення економічного розвитку підприємства;
- максимальне підвищення дохідності від інвестиційної діяльності;
- зменшення інвестиційних ризиків;
- забезпечити фінансову стійкість та платоспроможність підприємства.

Об'єктами інвестиційної діяльності визнають:

- майно, включно з основними фондами і оборотними коштами у всіх галузях та сферах народного господарства;
- цільові вкладення;
- цінні папери;
- продукція науково-технічна;
- інтелектуальні цінності;
- інші майнові права та об'єкти. [32 с. 90]

Існує табу на інвестування в об'єкти, які були створеними як такими, що не відповідають нормам, які встановлені законодавством України, також порушують права й інтереси громадян, юридичних осіб і держави.

Учасниками такої діяльності є юридичні особи і громадяни України, а також іноземних країн. Як суб'єкти інвестиційної діяльності інвестори приймають певні рішення про внесення власних, залучених і позичених майнових та окремих інтелектуальних цінностей в об'єкти інвестування. Певний час в нашій державі термін «інвестиції» не був поширеним, а застосовувався інший, а саме термін «капітальні вкладення». На даний час поняття «капітальні вкладення» є вужчим поняттям, ніж «інвестиції». Отже, капітальні вкладення являють собою вкладення лише в основний капітал.

Фінансову діяльність розуміють як таку, яка пов'язана із зміною розмірів і складу власного і позиченого капіталу господарюючого суб'єкту. Управління процесами створення й використання як централізованих так і децентралізованих грошових фондів, для розподільних відносин створює саму суть фінансової діяльності складає держави і окремих підприємств.

Досі в економічній літературі немає загальної думки щодо визначення терміну "фінансові ресурси". Для переконання у цьому, слід переглянути опублікованих за останні роки наукових праць або підручників, що розкривають суть фінансово-кредитного механізму. Більшість авторів під час трактування цього поняття не включають до нього ті кошти які є у наявності господарюючих суб'єктів. Це і кредити, і основні та власні кошти тощо.

Щоб визначити поняття "фінансові ресурси" потрібно розуміти:

- 1) саму суть фінансів як частину виробничих відносин у суспільстві.
- 2) процесу реалізації фінансових відносин передуює створенню і використанню фінансових ресурсів
- 3) у більшості поняття "ресурси" відображають такими, що можуть бути використані на певні цілі (кошти, запаси тощо).

Тому, коли говоримо про фінансові ресурси потрібно включати всі грошові кошти, що є у фондах цільового призначення для здійснення певних витрат ( 32. С.115)

Аналізуючи вище сказане, щодо визначення фінансів як системи спеціальних економічних відносин, можна підтвердити, що фінансові ресурси — це грошові фонди централізовані й децентралізовані призначені для цільового використання, які створюються під час перерозподілу й розподілу національного багатства та національного доходу і можуть використовуватися для певних економічних цілей.

Кошти, які концентруються у державі і представляють загальнодержавні фінансові ресурси називаються централізованими грошовими фондами. Важливе

місце в серед загальнодержавних фінансових ресурсів займає державний бюджет. Держава розподіляє значну частку національного доходу і сукупного суспільного продукту згідно з потребами розвитку народного господарства країни і завданнями для підвищення добробуту її населення за допомогою державного бюджету. З нього фінансуються грошові видатки для розвитку науки, народної освіти, культури, народної освіти, оборону, народної освіти, охорону здоров'я, соціальний захист населення, та інші потреби. Бюджет складається з платежів доходу, податкових платежів, неподаткових платежів та податку на додану вартість. Важливо те, що більшість доходів державного бюджету формується з податкових надходжень.

Взагалом фінансові ресурси складаються у кожного підприємства з таких елементів:

- ✓ статутний капітал;
- ✓ резервний капітал;
- ✓ додатковий капітал;
- ✓ спеціальні фонди і цільове фінансування;
- ✓ грошові кошти для капітальних вкладень;
- ✓ кредиторська заборгованість усіх видів, без виключення заборгованості із бюджетних платежів, витрат на соціальні заходи держави, на оплату праці, за одержаними авансами, за виданими векселями;
- ✓ фонд зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів;
- ✓ відстрочена податкова заборгованість;
- ✓ нерозподілений (тимчасово не використаний) прибуток у господарському обігу;
- ✓ довготермінові й короткотермінові кредити комерційних банків;
- ✓ позичені кошти від реалізації власних цінних паперів (не включаючи акцій, адже виручка від їх продажу відноситься до статутних капіталів акціонерних товариств);

- ✓ інші кошти, які знаходять відображення в пасиві бухгалтерського сальдового балансу підприємства.(84. С27)

Початок і кінець господарської діяльності підприємства складають грошові кошти (див. рис. 1.2).

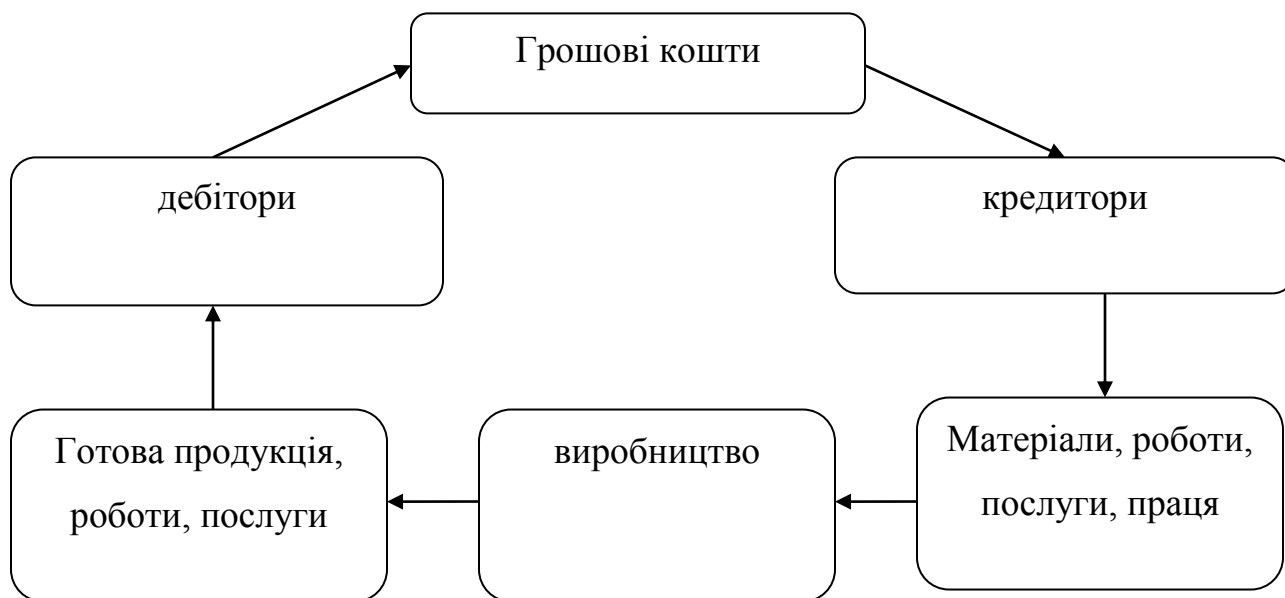


Рисунок. 1.2. Кругообіг грошових коштів в процесі господарської діяльності[авторська розробка]

Будь-яка господарська діяльність підприємств розпочинається з вкладення коштів в їх розвиток. Ці процеси пов'язані з операціями, що забезпечують суб'єкт підприємства необхідними коштами ( позики, внески тощо) для закупівлі необхідних ресурсів. В процесі діяльності за призначенням ресурси поділяються на засоби і предмети праці. Після закупівлі ресурсів наступним процесом є виробництво продукції чи надання послуг, тобто створення товару. Під час цього процесу суб'єкт господарювання переробляє придбані ресурси, здійснює оплату живої праці та відрахування на соціальні заходи. Під час цього процесу господарюючий суб'єкт переробляє придбані ресурси, здійснює оплату праці та здійснює перерахування на соціальні заходи.

Саме всі затрати, що необхідні для виробництва товару формують його собівартість. Завершальним етапом є процес збуту виготовленої продукції. Вся продукція, окрім тієї, яка залишилася на складах на внутрішньогосподарські потреби, складає товар, який підлягає реалізації

В процесі реалізації господарюючий суб'єкт отримує від покупців грошові кошти (майно), які переважно, перевищують собівартість товару. Фінансовий результат господарської діяльності розраховується як різниця між виручкою за проданий товар і його собівартістю.

## 1.2. Класифікація, визнання та оцінка доходів

Термін «дохід» є економічною категорією. Протягом багатьох століть досліджувалась суть і роль доходу в економіці.

Щодо визначення даного поняття, то серед вчених, науковців не існує єдиної думки, а також існують суперечності пов'язані з його економічною сутністю, з їх класифікацією, особливо під час формування доходів підприємств в процесі їх операційної діяльності. Це потребує необхідності глибок теоретичних досліджень економічної сутності і класифікації доходів.

Деякі науковці вважають, що аналіз поняття “дохід” має витоки з досліджень класиків. Адже попередні представники історії економічної науки, такі як схоласти, меркантилісти, фізіократи, не створили щодо цього поняття однієї системи поглядів.

Передове місце займають доходи населення, показник який показує рівень життя населення та розвиток суспільства вцілому. Тому сама значимість доходів заслуговує на увагу вчених, оскільки дохід є передумовою для визначення рівня життя населення і лежить в основі системи національних рахунків, котра висвітлює результати стану національної економіки та обґрунтування економічної політики держави[103].

Вчені розглядають різні положення цього поняття і трактують його порізно. Також значний акцент при дослідженні цієї категорії провідні дослідники роблять на основні джерела (див. рис 1.3).

Дана категорія стала предметом для ведення широких дискусій серед вчених економістів, що належали до різних економічних шкіл і течій. Свого часу про це сказав відомий англійський фахівець економіст Джон Річард Хікс, що зважив, що у більшості вчених виникли певні замішання, коли приймаюлися різні трактування доходу, що були досить суперечливими та нецілком задовільними [14].

Безліч різних думок у тлумаченні сутності доходу частково виправдовується у його застосуванні як на макрорівні, так і на мікрорівні.

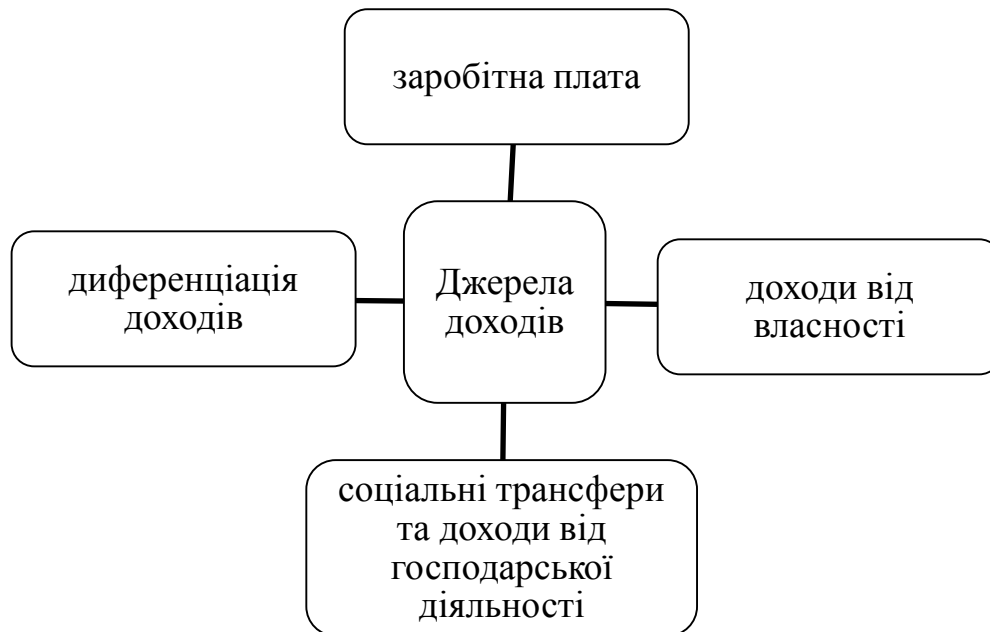


Рисунок 1.3. Джерела доходів [самостійно розроблено]

Дуже часто термін «дохід» порівнюють з поняттям «виручка», під яким розуміють обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Прикладом такого підходу є наступне трактування терміну "доходи"цієї і: «Як економічна категорія дохідом (виручка) вважають потік грошових коштів та інших надходжень за визначений період, що отримані в результаті продажу товарів, продукції, робіт, послуг» [15, с. 524].

Проте ототожнювати такі поняття неможливо. Адже це практично виключає такі притаманні йому елементи, як:

- грошові кошти отримані підприємством за користування його інноваційного чи програмного продукту
- орендна плата, що отримана при здаванні в оренду основні засоби
- ціні папери сторонніх організацій, відсотки з фінансових інвестицій і т.д..



виручка від продажу продукції (робіт, послуг)». Поняття «дохід» можна трактувати як за економічним, так і за бухгалтерським підходом. Економісти дотримуються першого підходу.

Доктор економічних наук, професор Юрій С.І. зазначає: «У найширшому розумінні дохід підприємства – це всі грошові кошти, які підприємство отримує від реалізації продукції, від володіння та продажі матеріальних і фінансових активів»[103, с. 246].

Вчені-економісти у галузі фінансів, серед яких І.Г. Благун, О.Д.Вовчак, І.Р.Чуй, В.С. Загорський, вважають, що: «Доходи підприємства – це вся сума надходжень, одержаних від усіх видів діяльності, що проявляються як грошових, матеріальних і нематеріальних формах» [82, с. 227].

В галузі економіки підприємства вчені-економісти О.І.Корінцева, Л.Г.Мельник зазначають: «Дохід – розповсюджене економічне явище. Доходом вони вважають не лише кошти отримані від реалізації, але й матеріальні цінності, що мають грошову вартість. Тобто, дохідом підприємства можна вважати збільшення активів і зменшення зобовязань.» [ 47, с. 370].

Економісти І.М.Бойчук, П.С.Харів, М.І.Хопчан, Ю.В.Піча стверджують, що доходи можна розглядати в трьох аспектах:

- 1) Доходи населення отримані в результаті соціальних виплат ( різні допомоги і пільги, стипендії та пенсії тощо) отримані в вартісній і натуральній формі;
- 2) Грошові кошти, що надійшли фізичним і юридичним особам не лише за господарську, але й інші види діяльності, що є залишком між грошовою виручкою і матеріальними витратами, що пов'язані з певним видом діяльності;
- 3) доходи від власності... (доходи, які породжуються правом власності на землю, капіталом, майном) [11, с. 272].

Проаналізувавши перший аспект трактування доходів, можна зробити висновок, що вище згадані автори допустили помилку, адже сплутали визначення доходу з чистим доходом. В даному випадку необхідно було б взяти визначення доходів як надходження грошових коштів як фізичним так і юридичним особам в результаті виробничої та іншої діяльності.

М.С. Абрютіна дає таке визначення даному поняттю, важаючи за дохід в економічному розумінні різницю між вартістю випуску продукції та сумою витрат на виробництво» [1, с. 388]. Ю.І. Продіус зазначає, що «валовий дохід визначає кінцевий результат виробничої діяльності господарюючого суб'єкта і розраховується виключенням із валової виручки та результатів позареалізаційних операцій всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції, що входять до собівартості, крім витрат на оплату праці. З вище зазначеного випливає, що дохід кошти отримані від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він являє собою грошову форму чистої продукції підприємства, тобто включає до себе оплату праці та прибуток» [65, с. 254–255].

Для з'ясування сутності поняття «дохід підприємства» як економічної категорії використовують два підходи, а саме – витратний та ринковий. Існують декілька сучасних теорій, які ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, необхідно зазначити такі [15]:

1. дохід підприємства в факторній теорії розглядається як результат корисного використання всіх видів економічних ресурсів або виробничих факторів;
2. теорія підприємницького доходу – трактує дохід як компенсацію підприємцю за здійснення підприємницької діяльності на власний ризик;
3. окремий вид додаткового доходу, отриманого від ведення ефективніших організаційних, технологічних іновацій, що допомагають підвищувати продуктивність праці розглядає теорія іноваційного доходуІ;

4. Пояснює отримання більш вищого доходу, внаслідок недостатньої конкуренції теорія монопольного доходу[9].

Вище наведені теорії не лише не заперечують одна одну, але й частково збігаються. перераховані теорії розкривають складний процес визначення сутності доходу, а також несуть інформацію про їх формування.

Поняття «дохід підприємства» стало найпоширенішим серед сучасних економістів. Його визначають як виручку від продаж продукції чи майна, а також від проведення операцій, що не пов'язані із збутом. Такий підхід для трактування цього поняття використовував В.П. Грузінов. За його дослідженнями дохід складається з грошових коштів отриманих після збуту продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також із доходів, що не пов'язані реалізаційними операціями» [22, с. 340].

У фінансовому обліку трактування поняття доходу переважно базується на терміні "економічна вигода". Такий підхід у трактуванні категорії використовується у теорії та методології ведення обліку в Україні та деяких країнах Європи. Визначення сутності доходу в європейських країнах трактується за допомогою трьох концепцій: концепції вибуття, концепції прибутку і концепції приросту ( див. рис. 1.4).

У концепції продукту дохід розглядається як змінний процес створення підприємством товарів і послуг протягом певного проміжку часу. Зокрема, такі вчені, як Патон і Літлтон, доходом називали продукт, отриманий в результаті господарської діяльності підприємства. За цією концепцією не характеризується момент виникнення доходу, його розмір, що за твердженнями багатьох вчених є головним недоліком.

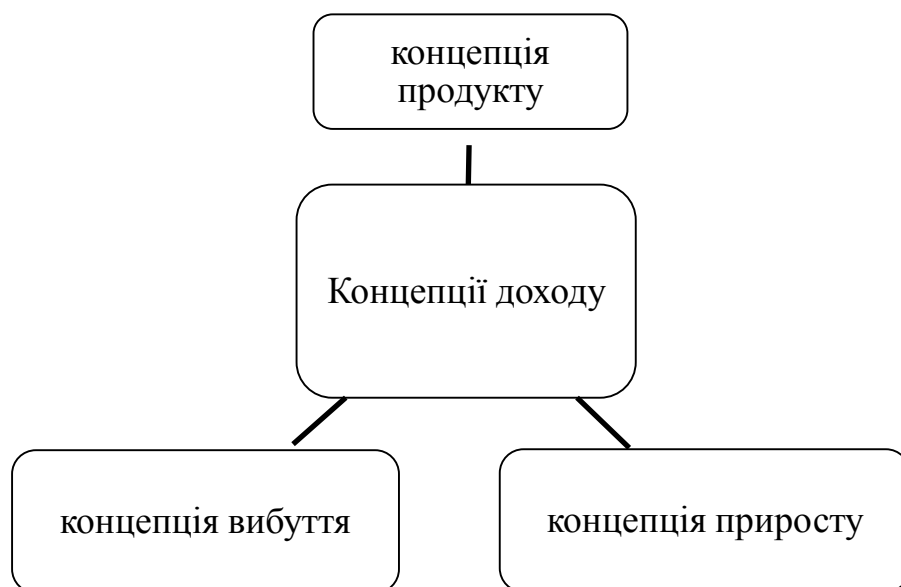


Рисунок 1.4. Класифікація концепцій доходу[Авторська розробка]

Розглядаючи концепцію вибуття, в якій головну увагу звертають на обставини визнання доходу. Згідно цієї концепції про отримання доходу можна говорити лише після передачі покупцям виробленої продукції чи послуг. Негативним у цій концепції є неможливість обліковувати у складі доходу виручку, нараховану відповідно до умов договору по завершенню виконаних робіт. З точки зору концепції приросту, доходом вважають грошові кошти, одержані на момент продажу товарів і послуг або після нього внаслідок продажу в кредит[33].

Щодо поняття Дохід, то у фінансовому обліку існує підхід, який ґрунтується на ототожнюванні терміну "дохід" з поняттям "економічна вигода». Зміст доходів визначено у Міжнародному стандарті фінансової звітності № 18, який носить назву «Дохід», згідно з яким « 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» [15, с. 539].

У порівнянні з обліком в економічній теорії не так детально детально розглядається поняття "дохід підприємства". Нормативні документи, що визначають методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про доходи та порядок їх відображення в фінансовій звітності є П(С)БО № 15 «Дохід» та П(С)БО № 3 «Звіт про фінансові результати», який втратив свою чинність.

В Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 15, який носить називається «Дохід» зазначається: «Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена» [63].

Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати» зазначалося: «Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [64].

Проте, визначення доходу у національному стандарті бухгалтерського обліку піддається нищівні критиці, де визначено доходи як збільшення макроекономічних вигод у результаті надходження активів або зменшення зобов'язань. тому на думку науковців це трактування є точне і коректне. Адже незавжди збільшення активів або зменшення зобов'язань» вказує на момент отримання доходу. Лише оплата рахунку, пред'явленого підприємством покупцеві його продукції (товарів, робіт, послуг) свідчить про отримання доходу. Що стосується зобов'язань підприємства, то ніякого зростання не відбувається при їх безпосередньому погашенні. До збільшення капіталу призводить відмова кредитора від своїх прав, а не погашення зобов'язань, а , тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі» [31, с. 458].

На думку професора М. С. Пушкаря, «дохід» означає, якщо його характеризувати як економічну категорію, “потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента” [67, с. 389].

Слід зауважити що, дохід підприємства розраховують у грошовій формі за певний період. Дуже часто під впливом інфляції та інших чинників змінюється вартість грошей. Також необхідно сказати, що чим довшим буде період, тим більша ймовірність зміни ступеня реального значення доходу господарюючого суб'єкта. З цього випливає, що правильна оцінка доходу фірми базується на обов'язковому врахуванні фактора часу.

Важливою характеристикою даного поняття є притаманна підприємницькій діяльності, висока залежність від ризику. Тому, об'єктивне оцінювання доходу фірми має також ґрунтуватися на врахуванні такого фактора як ризик.

Дохід формується в результаті збільшення активу або зменшення зобов'язання, що дозволяє росту власного капіталу (не враховуючи зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), але при умові, якщо оцінка доходу буде достовірно визначена[56].

Поняття «дохід підприємства» у широкому розумінні як за економічним, так і підходом з точки зору фінансового обліку дає шанс встановити такі важливі його характеристики:

- основними формами економічних вигоди, що відображають дохід господарюючого суб'єкта, виступають виручка з продажу іншого майна, не виключаючи надходження коштів від операцій, що не пов'язані із збутом;
- вигоди, які складають дохід підприємства, обсяг яких визначається в грошовій формі
- дохід підприємства являє собою одним із видів фінансових результатів є дохід підприємства внаслідок його господарської діяльності за певний період;

Щодо класифікації доходів, то в сучасні економічні літературі приділяється мало уваги. Класифікація відіграє важливу роль у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень. Дана класифікація повинна бути побудована на основі аналітичного обліку, дає шанс менеджерам оперативніше реагувати на збільшення або зменшення доходів відповідно до сегментів ринку та видів продукції.

Групувати доходи можна за різними ознаками(див. рис. 1.5).

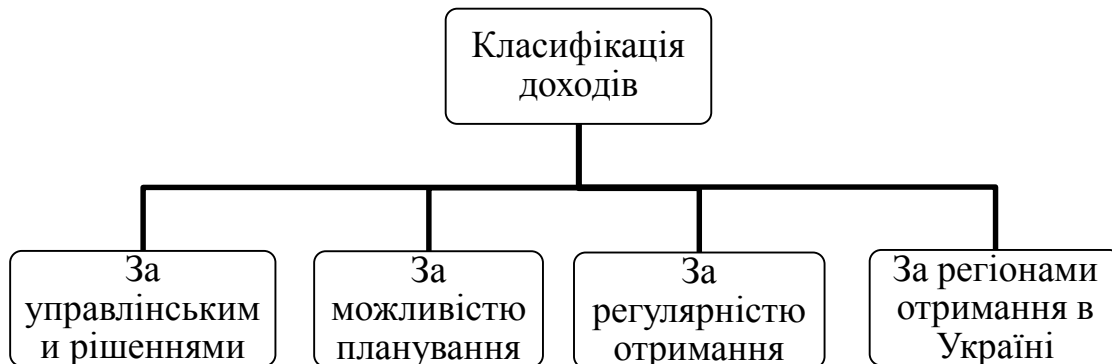


Рисунок 1.5. Класифікація доходів за видами [Авторська розробка]

Деякі види доходів мають свої особливості визнання. Тому на будь-якому окремому господарюючому суб'єкті для організації обліку доходів важливо розмежовувати доходи за певними класифікаційними ознаками. Так, відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються в фінансовому обліку за такими групами:

- дохід (виручка) отриманий в результаті продажу продукції (товарів, робіт, послуг) відображає загальний дохід (виручка) від збуту продукції, товарів, робіт або послуг, проте не вираховує надані знижки, повернені продані товари та податків пов'язані з реалізацією (податку на додану вартість, акцизного збору тощо);

- інші операційні доходи складають суму інших доходів від операційної діяльності підприємства, окрім доходу (виручки) отриманого від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). До таких доходів відносять дохід від операційних курсових різниць, дохід від операційної оренди активів, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття), відшкодування раніше списаних активів тощо;
- інші доходи - показується дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства;
- фінансові доходи - показуються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій;
- надзвичайні доходи – це прибутки від інших подій та операцій, які відповідають визначенню надзвичайних подій, наведеному у цьому Положенні (стандарті) [61,63,64].

Існує також класифікація доходів підприємств в залежності від виду діяльності (див. рис. 1.6).

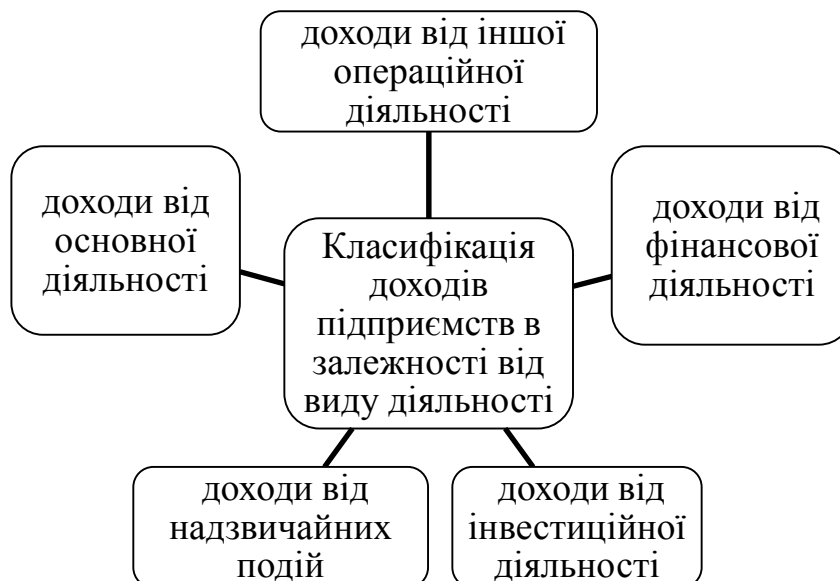




Рисунок 1.6. Класифікація доходів в залежності від виду діяльності підприємства [Авторська розробка]

У П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" складено відповідні групи до яких були внесено перелік доходів.[64]. Вагоме значення в фінансовому обліку має групування доходів відповідно до видів діяльності. На підприємстві при віднесенні доходів в ту чи іншу класифікаційну групу виходять з:

- видів діяльності підприємства;
- віднесення підприємства до певної галузі;
- напрямку його діяльності;
- визначеної основної діяльності тощо.

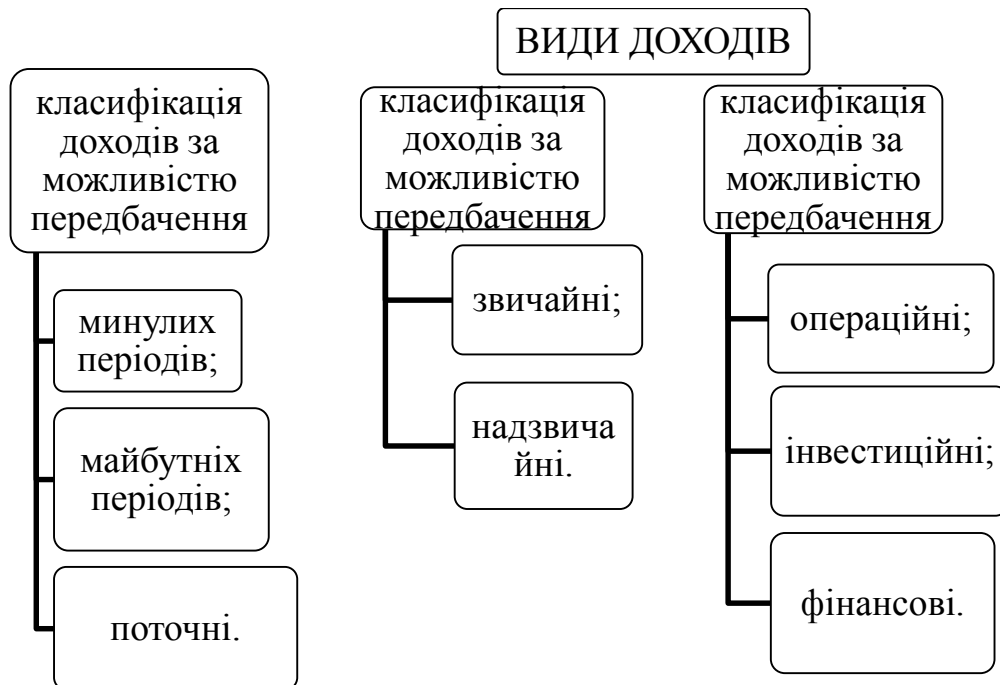


Рисунок 1.7. Класифікація доходів за різними ознаками [авторська розробка]

Доходи у фінансовому обліку класифікуються не лише за видами діяльності, але й можуть групуватися за (див. рис.1.7):

- за видом обліку;
- за різновидами продукції, робіт, послуг;

- в покупців, замовників;
- за відповідальними особами;
- за структурними підрозділами;
- за термінами їх надходження тощо [62].

Отже, дохід підприємства являє собою один із видів фінансового результату його господарської діяльності за певний період, що характеризує у грошовому визначенні обсяг надходження грошових вигод у формі виручки від реалізації виробленої продукції (робіт, послуг) і майна, а також коштів з позареалізаційних операцій, які формуються з урахуванням факторів часу і ризиків.

### 1.3 Методи зростання доходів у ринковій економіці

В обліку поняття «доходу» підприємства трактується як «економічна вигода». Але таке тлумачення доходів як нарощування економічних вигод пов'язаних з прибуттям активів або зменшення зобов'язань критикується багатьма науковцями. Так, наприклад, Н.М. Ушакова визначає, що не кожне надходження активів та відсутність або зменшення зобов'язань означає отримання доходу. Так, наприклад, Н.М. Ушакова визначає, що не кожне нарощування активів та зменшення зобов'язань характеризує отримання доходу. Оплата рахунку, представлений підприємством покупцеві його товару і свідчить про отримання доходу. Щодо зобов'язань підприємства, то при їх погашенні пркаптального приросту немає. Збільшення капіталу відбувається внаслідок отриманих активів на безоплатній основі.

Найважливішою ціллю функціонування підприємства є отримання доходів і головною метою будь – якого бізнесу. Держава має основний вплив на формування доходів. А саме: ціноутворення, кредитування і оподаткування. Тобто, надзвичайно актуальним питанням За цих обставин є створення нормальних умов для дохідної роботи підприємств.[32,с.321]

Категорія доходів (прибутків) у ринковій економіці посідає одне з перших місць. Принципи ринкової системи не дають Варіанту виготовляти продукцію, реалізація якої завдає збитків. .

Формування доходів є найголовнішим ключовим питанням. Однак, при появі доходів у субекта господарювання доходів, виникає питання їх раціонального використання, розподілу.

Більшість економістів не прийшли до однієї думки про природу прибутку. Вони вважають це поняття економічною категорією. Вчені-економісти зазначають, що це дуже складний термін за своєю суттю. Для багатьох практиків значення доходу є дуже простим для розуміння.

Це трактується тим, що саме дохід є основною і найголовнішою рушійною силою ринкової економіки, а також спонукає до ефективнішої діяльності підприємців в сучасних умовах ринку та гарантує прогрес в економічній системі. Відсутність прибутку на певному підприємстві – яскравий доказ регресу й соціальної напруженості.

Збільшення доходів підприємств будь-яких форм власності є найважливішим питанням не лише для власників і держави, але і для найманих працівників. Незаперечним є той принцип, що, чим більший дохід, тим більше можливостей у господарюючого суб'єкта.

Тому перед підприємствами повинні стояти такі завдання:

- поновлювання своєї матеріальної бази,
- розвивати нові виробничі програми,
- розробляти нові напрями діяльності. [27].

Економісти вважають, що суть доходу полягає у тих функціях, які він виконує(див. рис. 1.8).

Функція нагромадження характеризує доходи якосновне джерело для збільшення активів суб'єкта господарювання для розширення виробництва.

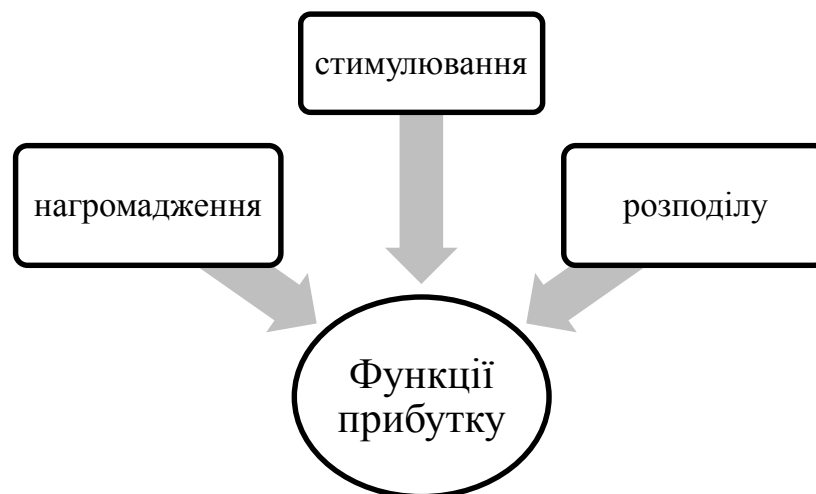


Рисунок 1.8. Функції прибутку [авторська розробка]

Функція розподілу виявляється у привласненні й розподілі доходів між підприємством та власниками чи між підприємством та державою.

Заохочення персоналу, що контролює доходи за результатами звітного періоду, підвищення рівня оплати праці за високі виробничі показники - у цьому полягає функція стимулювання.

Проте, найголовнішим для підприємця є одержання не лише факторного доходу, але й доходу, який є додатковим, або як його ще називають економічним прибутком, що пов'язаний з монопольним, конкурентним, інноваційним та технологічним розвитком його бізнесу. Економічним прибутком називають валовий дохід що не враховує внутрішні та зовнішні витрати з урахуванням нормального прибутку(табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Доходи та витрати фірми

|                       |  |                      |
|-----------------------|--|----------------------|
| Валовий дохід         |  |                      |
| Економічні витрати    |  | Економічний прибуток |
| Зовнішні витрати      | Внутрішні витрати з<br>урахуванням<br>нормального прибутку |                      |
| Бухгалтерські витрати | Бухгалтерський прибуток                                    |                      |

Розвиток ринкової економіки вимагає від підприємливих установ України певного підходу до планування свого функціонування, розроблення тактики нарощування доходів підприємства, аналізу і оцінки отриманих результатів.

Принцип контролювання доходів підприємства пов'язаний з виявленням основних тенденцій та факторів, що впливають на підвищення і зменшення доходів ,а також попередня перевірка процесу формування доходів,.

Використання певної стратегії наростання доходів є головним чинником розвитку підприємства.[ 6 ]

Отже, дохід є універсальною економічною категорією ефективності. Дана категорія встановлює взаємозв'язок між усіма іншими економічними показниками та узагальнює результати діяльності підприємства (див. рис. 1.9). Термін «дохід» розглядається, як категорія політичної економії і досліджується з позицій узагальнення джерел і факторів. Як категорія фінансового обліку прибуток, характеризує результат діяльності підприємства за звітний період. Його збільшення зумовлює самофінансування, призводить до розширеного відтворення, вирішення проблем економічного стимулювання. Значення доходу в ринковій економіці можна відобразити схематично.



Рисунок 1.9. Значення прибутку в ринковій економіці [Розроблено самостійно]

На процес максимізації доходу мають вплив зовнішні і внутрішні фактори. Внутрішні характеризуються як ті, які пов'язані з діяльністю підприємства. До них належать: обсяг виробництва, раціональне використання ресурсів, рівень доходів і витрат, цінова політика, асортимент продукції тощо. Зовнішні фактори не мають залежності від діяльності підприємства. Це державне регулювання цін на продукцію, підвищення цін на послуги. оподаткування, збільшення ставки за користування кредитами та інші.

Щоб покращити рівень дохідності, підприємство потрібно проводити наступні заходи:

- 1) організаційні (удосконалювати виробництво, диверсифікація виробництва, відшліфування організаційної структури управління, тощо)
- 2) технічні (відновлювати технічну та технологічну бази, переозброєння виробництва, виробити, які виробляються вдосконалювати) -
- 3) економічні (покращення форм оплати праці, пришвидшити обіг оборотних коштів тощо).

Якщо проігнорувати вище перераховані заходи і проводити зміни в іншому порядку, то зміни будуть мало помітними, або ж взагалі відсутніми.

Аналізуючи дохід, основною метою є виявлення резервів максимізації фінансових результатів і запровадження їх у виробництво.

Найважливішими підходами для зростання доходів підприємницької діяльності є :

- підвищення обсягів закупівель товарів у підприємств-виробників та зменшення числа посередників;
- покращення обслуговування відповідно з бажанням покупців і у зв'язку з цим збільшення цін;

- за домовленістю з постачальниками впровадити систему знижок за рахунок закупівлі великих партій товарів, особливо передсвяткових знижок;
- поновлення і розширення асортименту товарів відповідно до смаків покупців, відображення цих бажань в асортиментних переліках магазинів різних типів;
- збільшити ефективність підприємницької політики;
- збільшити рекламу продукції для збільшення її реалізації .[3,с.16]

Важливими шляхами наростання доходу є насамперед, збільшення товарообігу і зменшення витрат пов'язаних з обігом . Тому, необхідно аналізувати ринковою ситуацію, і вчасно реагувати на зміни кон'юнктури ринку.

Максимізація доходів досягатиметься через збільшення випуску продукції, покращення якості товару, зменшення собівартості виготовленої продукції.

також задля збільшення доходів можна впровадити потужніші виробничі площі, що дозволить раціональніше використовувати матеріальні ресурси, нарощування робочої сили і робочого часу, максимізувати ринок продаж.

Разом з тим виникає необхідність розробити прогноз дохідності на наступний рік і знайти шляхи досягнення прогнозованої суми доходу.[4,с.211]

Важливим елементом є розроблення планів та прогнозів щодо функціонування самого підприємства на довгострокову перспективу. Під час господарської діяльності підприємства проводити контроль для досягнення максимального доходу.

Крім основного доходу від реалізації продукції визначають інші операційні доходи. До інших операційних доходів відносять: дохід від оренди активів; дохід від курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій) тощо. З



цього впливає, що доходи поділяють за місцем їх формування, а саме: доходи від інвестиційної діяльності, доходи від посередницьких операцій, доходи від торговельної діяльності, доходи від виробничої діяльності, доходи від іншої діяльності. В сукупності вони утворюють дохід, з якого вираховують ПДВ.

Від результату проведення торговельних і виробничих операцій залежить розмір доходів господарюючого суб'єкта. Встановлення цін на товари, роботи чи послуги залежить успіх комерційної діяльності, ефективність його функціонування. Підприємство, аналізуючи своє розміщення на ринку, може реалізувати різні цінові стратегії.

Найважливішими факторами, що мають вплив на зростання доходів є: максимальне зниження собівартості товару для підприємства; підвищення ціни збуту продукції; збільшення обсягів реалізації товарів.[40]

Максимізація доходу залежить і від типу ринку на якому функціонує підприємство. Наприклад збільшення дохідності підприємства на ринку досконалої конкуренції залежить від того, чи економічно вигідним є виготовлення тої чи іншої продукції. В разі отримання економічного прибутку підприємство виготовляє продукцію, в разі неотримання підприємство припиняє своє функціонування. Основним правилом на ринку є виготовлення такого обсягу продукції, який би максимізував прибуток і мінімізував збитки.

На противагу досконалій конкуренції діє модель чистої монополії. Аналізуючи модель чистої монополії, головною ознакою якої є діяльність в лише одного підприємства, тобто співпадають межі фірми і галузі. Навідміну від ринку досконалої конкуренції, де підприємство самостійно обирає обсяг виготовлення продукції, але ціну йому навязують зовні і підприємство змушене пристосовуватися до неї, то підприємство монополіст самостійно визначає і обсяг і ціну. Проте, і на цьому ринку можуть з'явитись конкуренти, особливо коли водяться певні новаторства, з'являються товари-заміники, або аналогічні

імпортні товари, які менші в ціні. Монополіст реалізує продукцію за цінами, що перевищують середні витрати, і отримує економічний прибуток.

## Висновок до розділу 1

Вивчення сутності терміну «господарської діяльності» дозволяє зробити висновок, що її ефективність визначається за допомогою певних показників, а саме: виготовлена продукція, що визначена в вартісному або натуральному вираженні. Під час своєї діяльності підприємство отримує як доходи, так і витрати. Отже, під витратами розуміють збільшення боргових зобов'язань підприємства або зменшення його ресурсів у процесі діяльності господарюючого суб'єкта. Витрати означають саме факт використання матеріалів, сировини та послуг.

В свою чергу доходи виступають джерелом для зменшення матеріальних витрат, амортизації, витрат пов'язаних з оплатою праці, відрахувань на соцзаходи, непрямих податків, а також інших витрат, що пов'язують з виготовленням продукції.

Варто зазначити, що підприємство будь – якої власності визнають свої доходи та затрати, що пов'язані з ними, які називаються витратами лише в момент реалізації продукції (робіт, послуг, товарів). Враховуючи це пропонується розширити класифікацію витрат, підпорядкувавши її кожну групу функціям управлінського обліку, що є необхідним для прийняття керівництвом фірми певних управлінських рішень.

Класифікація доходів відіграє важливу роль в управлінні господарюючим суб'єктом. Аналітичний облік, що побудований на основі класифікації дає змогу менеджерам швидше реагувати на зміни у структурі доходів за видами виготовленої продукції та окремими сегментами ринку. В своїй більшості вчені економісти приділяють недостатньо уваги проблемі, що пов'язана з класифікацією доходів, яка виступає важливою категорією у прийнятті економічно обґрунтованих рішень в управлінні доходами.

Також варто зазначити - фінансовою категорією, що показує позитивний фінансовий результат у виробничій діяльності суб'єктів підприємництва, фірми,

відображає ефективність виробництва і свідчить про кількість та якість виготовленої продукції, продуктивність праці, рівень собівартості, є прибуток. Це основний показник ефективного функціонування господарюючого суб'єкта, значно впливає на добробут власників, споживачів, на економічну ситуацію в країні шляхом поповнення державного бюджету сплатою обов'язкових платежів, податків, зборів. Обсяг отриманого прибутку має досить велике значення в діяльності підприємства.

Отже, велика роль прибутку в розвитку фірми і розкритті інтересів його власників та персоналу, а також держави визначають необхідність дослідження питань пов'язаних із використанням прибутку підприємства.

## **РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ТА ОСОБЛИВА ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ АУДИТУ**

### **2.1. Інформація про доходи від звичайної діяльності підприємства**

Доходи – це ключова економічна категорія, без якої неможливе формування прибутку підприємств[103]. Фундаментальною проблемою сучасної теорії та практики обліку доходів є дослідження питання методів оцінювання й підходів до моменту виникнення доходів. Облік доходів регулюється нормативно-правовими актами фінансового та податкового обліку, які по-різному тлумачать цю категорію, а тому в практичній діяльності молокопереробних підприємств часто виникають проблеми стосовно їх визначення, класифікації та відображення на рахунках фінансового обліку.

Доходи необхідні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для підтримання його нормальної життєдіяльності, захисту від кризових явищ і несподіванок, тобто форсмажорних обставин, формування умов для свого подальшого розвитку. Види, форми, обсяги, структура та зміст витрат і доходів від операційної діяльності даного підприємства постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників, особливо під впливом суспільно-економічних формацій, типів економік, світових політичних і економічних тенденцій, процесів.

На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» одним з елементів при розрахунку оподаткованого прибутку є валовий дохід, тому доцільно розглянути та порівняти порядок обліку й відображення у фінансовій та податковій звітності доходу і валового доходу, а також визначити основні розбіжності між ними та виявити причини, що призводять до цих розбіжностей.

Отриманий дохід – це грошові кошти, зараховані на банківські рахунки підприємства, оприбутковані в касах, матеріальні й нематеріальні активи, передані у власність або повне господарське володіння підприємства; передані

результати робіт, одержані послуги. Нарахований дохід – це суми, які ще не отримані підприємством, але їх розмір уже відомий [21].

Тому поняття доходу в податковому законодавстві нашої країни все ще є не стільки очевидним і регламентованим в обліку. Проблемні ситуації з обліком доходів виникають: у зв'язку із спробою мінімізувати податкові витрати, через нечіткі формулювання в укладених сторонами господарських угодах, при неоднозначній інтерпретації положень, сформульованих у нормативних і законодавчих документах, а також при здійсненні угод, які передбачені законодавством, але не є звичайним видом діяльності для ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Термін “дохід” у випадку його загального визначення через облікові категорії активів, зобов'язань, капіталу важко трактувати з погляду конкретного призначення. Тому, на думку В.Д. Новодворського і А.Н. Хоріна, вагомих зміст і практичне значення має нормативно закріплена термінологія, заснована на універсальній класифікації доходів підприємств, що наводяться у фінансовій звітності і використовуються для формування оподатковуваної бази і підготовки податкової звітності [21].

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» доходи підприємства класифікуються за певними ознаками. Так, із метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від: реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери); надання послуг, виконання робіт; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Доходи необхідні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для підтримання його нормальної життєдіяльності, формування умов для наступного розвитку, збереження від кризових явищ і несподіванок, тобто форсмажорних обставин.

Критерії визначення доходу операційної діяльності присвоюються окремо до кожної операції, зате в деяких випадках можуть застосовуватися і до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої операції (операцій)[67]. Це залежить від фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Проаналізувавши роботу ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необхідно визначити значення терміну “дохід від операційної діяльності”, ґрунтуючись на таких позиціях:

1) суттю доходу є його підпорядкування загальним фінансовим поняттям, а не загальноекономічним тлумаченням. Важливою ознакою доходу визнають зміни, що відбуваються у структурі балансу, та призводять до збільшення власного капіталу підприємницького суб'єкта в результаті здійснення ним операційної діяльності;

2) самодостатність бухгалтерського розуміння доходу, нейтральність бухгалтерських даних про доходи ґрунтується на рахунках фінансового обліку;

3) Розуміння доходу з фінансової точки зору має бути вихідним для оподаткування, статистичного обрахування масштабів ділової активності та контроль за діяльністю підприємства особами, які мають на це відповідні повноваженн.

4) використання термінологічно стійкого поняття “дохід” допоможе запобігти виникненню ряду фінансових і податкових помилок [7, с. 100].

Вважається багатьма вченими, що будь-яке надходження коштів чи покращання активів може обліковуватись як дохід від операційної діяльності, тому необхідно встановити перелік елементів, які входять до складу доходів. Наприклад, ПрАТ «Тернопільський молокозавод» отримало кошти в рахунок майбутніх періодів, і хоча вони збільшують активи, однак ще не є заробленими доходами.

Для того, щоб відобразити одержану інформацію про доходи операційної діяльності у відповідній звітності необхідно бухгалтерії ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дотриматись певних вимог(див. рис. 2.1).

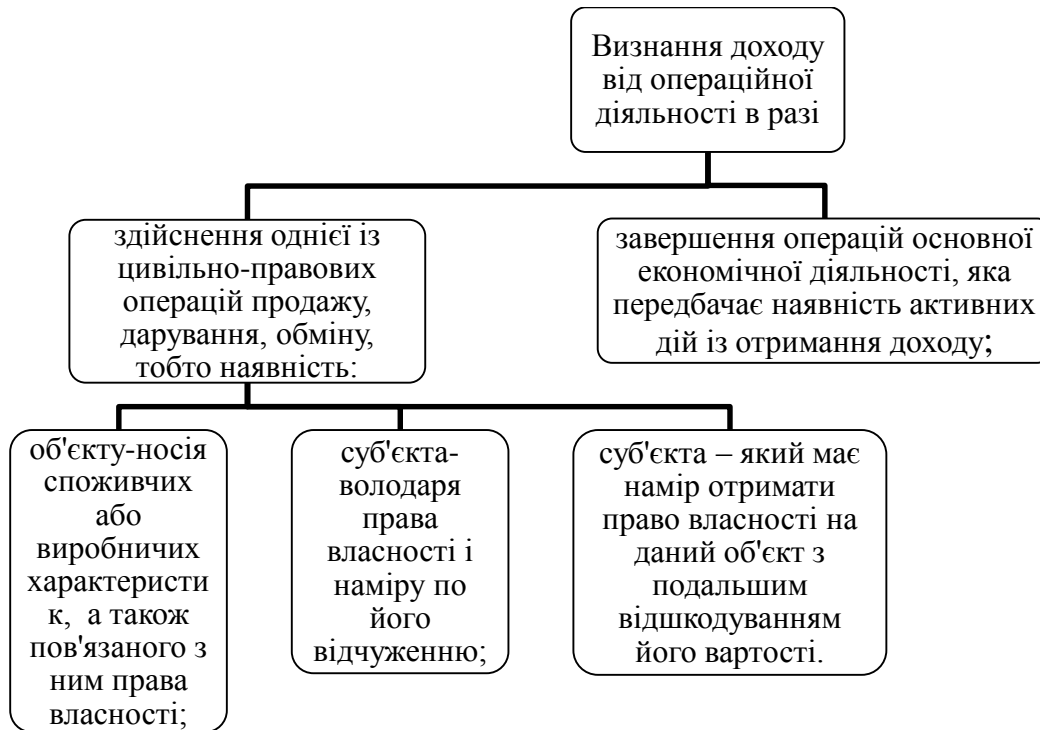


Рисунок 2.1. Умови визнання доходу від операційної діяльності[Авторська розробка]

У плані рахунків є відповідний клас рахунків, який дозволяє відобразити інформацію про доходи від операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Таку роль виконує два рахунки сьомого класу(див. формулу 2.1).

Рахунок 70 “Доходи від реалізації” + На рахунок 71 “Інший операційний дохід” = Дохід від операційної діяльності (2.1)

Варто зазначити, що рахунок 70 “Доходи від реалізації” призначений для узагальнення інформації:

- 1) про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг;
- 2) доходів від страхової діяльності;
- 3) про суми знижок, наданих покупцям;
- 4) про інші вирахування з доходу.



На рахунку 71 “Інший операційний дохід” здійснюється узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності(див. рис. 2.2).

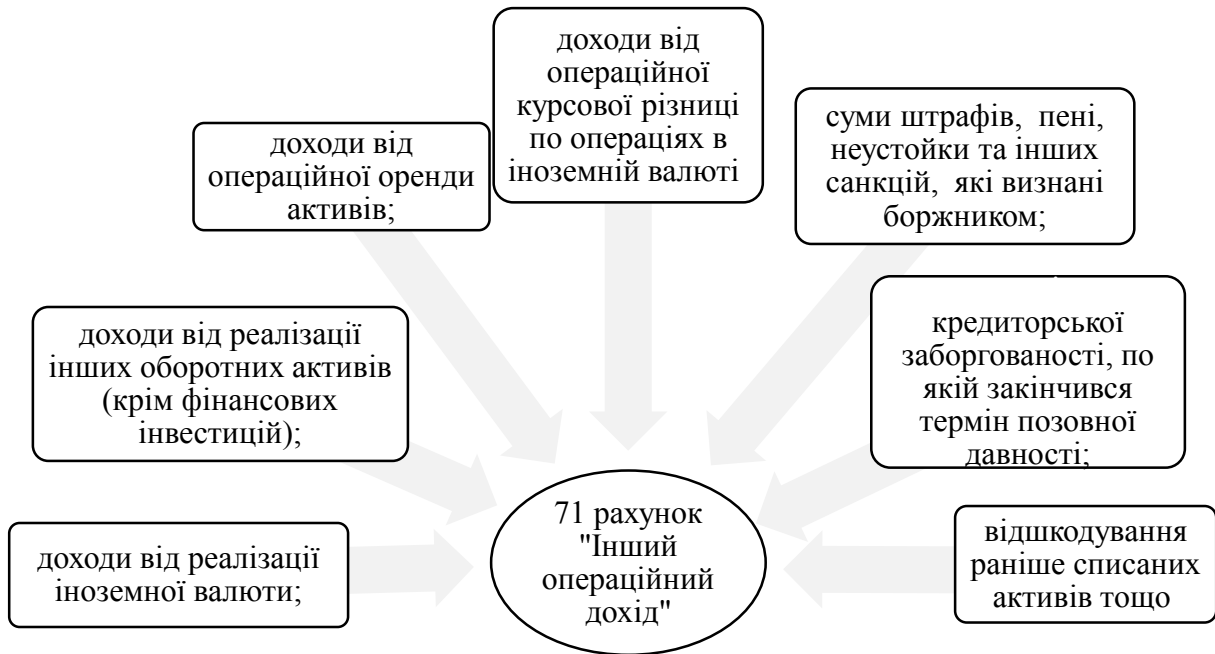


Рисунок 2.2. Складові іншого операційного доходу [Авторська розробка]

Якщо доходи операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» можуть бути достовірно визначені, то їх потрібно бухгалтеру відображати в обліку в момент надходження активу або погашення зобов’язань, які призводять до збільшення власного капіталу.

Враховуючи те, що на Тернопільському молокозаводі для ведення обліку використовується програма «1С «Бухгалтерія»» пропонується рахунок 70 “Дохід від реалізації продукції” доповнити двома видами аналітичних рахунків: “Види готової продукції” та “ Покупці (споживачі)”. Це дозволить полегшити роботу спеціалістів даного молокопереробного підприємства при одержанні необхідної інформації для прийняття певних управлінських рішень.

Існують отримання, які не визнаються доходом ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Це можуть бути надходження від юридичних і фізичних осіб. Здійснимо їх перелік у вигляді рисунка(див. рис. 2.3)



Рисунок 2.3. Операції, що не визнаються доходом [Авторська розробка]

Доходами від іншої операційної діяльності є фінансові та інвестиційні. В роботі і функціонуванні підприємств фінансова діяльність займає особливе місце. Бо від неї залежить як своєчасне так і повне фінансове забезпечення, а також розвиток суб'єкта підприємницької діяльності. В свою чергу, найважливішим є виконання фінансових зобов'язань перед державою підприємствами.

Основними завданнями на які спрямована фінансова діяльність підприємства є:

- звиконання фінансових зобов'язань перед державою, банками, підприємствами;
- пошук шляхів для нарощування доходів, прибутку та платоспроможності;
- контроль за ефективним використанням грошових коштів

- контролювання за фінансовими ресурсами перерахованими на визначені цілі;
- нарощування власного капіталу
- забезпечення фінансами виробництво продукції.

Основними напрямками фінансової роботи є:

- складання фінансових прогнозів та планів;
- аналізування та контроль господарської діяльності;
- поточна, оперативна фінансово-економічна робота.

Прогнозування і планування є суттєвими у фінансовій роботі підприємства. В цей період роботи визначається кількість грошових коштів, яка необхідна для господарської діяльності підприємства. також визначається можливість отримання коштів. В сучасних умовах через розвиток ринкової економіки підприємство може самостійно визначати напрямки і розміри використання прибутку. прибутком розпоряджається саме підприємство після сплати податків.

Найважливішим для господарюючого субєкта є складання фінансових планів, в яких визначаються капітал, резерви, фінансові ресурси на підставі таких показників як:прибуток. сума податків, власний капітал, амортизаційні відрахування. При розробці плану прибутку від реалізації продукції впливає планування виручки для визначення суми податкових платежів у державний бюджет. Від цього наскільки буде правильно розрахована виручка, залежить реальність основного джерела надходження грошових коштів і розмір планованого прибутку.

У дослідженні фінансового стану підприємства полягає аналіз і контроль фінансової діяльності підприємства, що дозволяє віднайти недоліки чи неправильні розрахунки, збільшити дохідність, віднайти внутрішньогосподарські резерви, зменшити витрати на виготовлення продукції, підвишити рентабельність, покращити діяльність взагалі. На матеріали,

що отримані під час аналізу слід звертати увагу під час фінансового планування та прогнозування.

Аналізувати необхідно такі показники, зважаючи на які підприємство зможе точніше оцінити можливості підприємства.

Таку роботу складається з таких блоків:

- 1) перевірка фінансових результатів та рентабельності
- 2) перевірка фінансового стану підприємства

У період розвитку ринкової економіки ПрАТ «Тернопільський молокозавод» може самостійно приймати управлінські рішення. Адже від ефективних рішень залежить оцінка очікуваних фінансових результатів (прибуток/збиток) та оцінка фінансового стану підприємства. Економічну ефективність функціонування підприємства характеризує фінансовий результат. Позитивне його значення характеризує розвиток підприємства і дозволяє розширювати виробництво. Якомога вищий прибуток, тим більше у підприємства ресурсів для збільшення матеріальної бази, технічної, покращувати виробничу програму для появи нових напрямків діяльності. [монограф літ]

До доходів фінансової діяльності належать:

- 1) інші доходи від фінансових операцій;
- 2) дивіденди одержані;
- 3) доходи від інвестицій в асоційовані, спільні та дочірні підприємства;
- 4) відсотки одержані.

Доходи від інвестиційної діяльності включають доходи (див. Табл. 2.1)

- 1) одержаних необоротних активів;
- 2) не операційних курсових різниць;
- 3) від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів безоплатно;
- 4) інші доходи від звичайної діяльності.

## Доходи інвестиційної діяльності включають

|  |   |
|--|---|
| Доходи від інвестиційної діяльності включають доходи | Доходи від одержаних необоротних активів  |
|  | Від неопераційних курсових різниць  |
|  | Від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів безоплатно |
|  | Інші доходи від звичайної діяльності  |

Планом рахунків для обліку доходів від фінансової та інвестиційної діяльності передбачені декілька рахунків (див. рис.2.4).

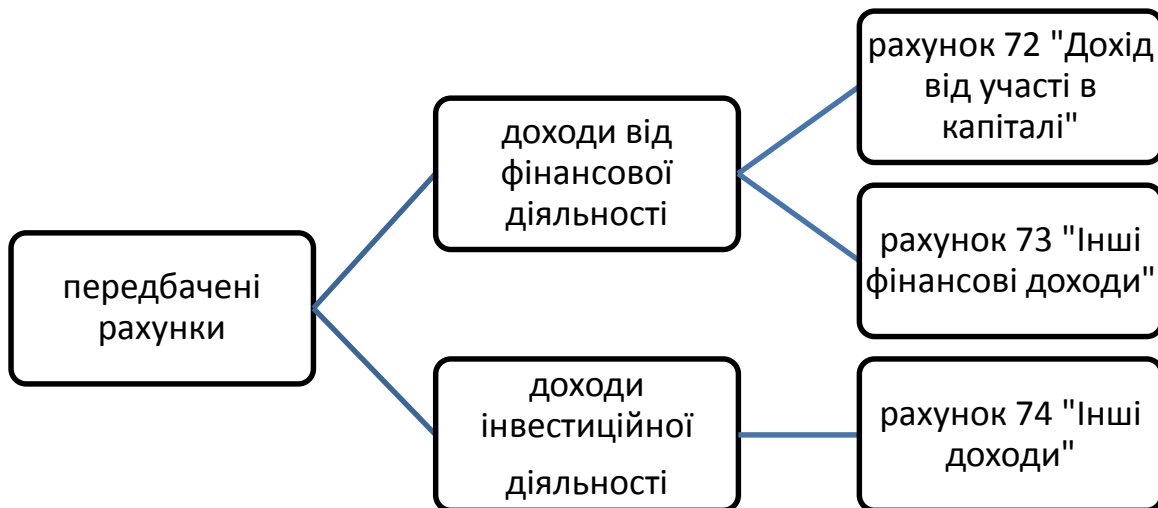


Рисунок 2.4. Рахунки для обліку доходів за інвестиційною і фінансовою діяльністю [Авторська розробка]

Аналіз П(С)БО 1 «Вимоги до формування фінансової звітності», що недавно набув чинності і П(С)БО 15 «Дохід» дозволяє зробити висновок про відсутність інформації про не прогнозований, незалежний від діяльності ПрАТ

«Тернопільський молокозавод» характер доходів, що виникають в результаті зовнішніх подій, але ці подібні доходи включені до складу доходів іншої операційної діяльності. [4 з літерат]

Операційна діяльність молокопереробного підприємства є одним із головних видів його загальної звичайної господарської діяльності в сфері суспільного виробництва, виготовлення молочної продукції та казеїну. Основним змістом цього функціонування є виготовлення і реалізація молочної продукції надання послуг сільським господарствам щодо купівлі молока, що здійснюються циклічно із використанням відповідних операційних ресурсів із метою одержання прибутку.

Дохід від операційної діяльності даного приватного підприємства є одним із видів фінансового результату його звичайної господарської діяльності з виготовлення і реалізації молочної продукції, виконання певного виду робіт, надання послуг та інших супроводжувальних їх операцій, що здійснюються циклічно з використанням відповідних ресурсів, на базі якого формується відповідний вид його прибутку.

Формування доходів від операційної діяльності молокопереробного підприємства здійснюється за допомогою регулювання певного економічного механізму нашої країни. На даний час науковці розглядають, як правило, три основні види економічного механізму формування доходів від операційної діяльності:

- державний;
- ринковий;
- внутрішній.

Основу механізму державного регулювання формуванням доходів з операційної діяльності становлять законодавчі й нормативно-правові акти державних органів влади, що визначають умови формування доходів з операційної діяльності підприємств, а саме: Закони України «Про податок на

додану вартість»; «Про оподаткування прибутку підприємств»; «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та багато інших.

Ринкове регулювання доходів з операційної діяльності підприємств опосередковується через ринковий механізм формування рівня цін на молочну продукцію ПрАТ «Тернопільський молокозавод», що призначена до реалізації. Ринкові ціни на товарну продукцію суб'єктів господарювання формуються під впливом рівня конкуренції, обсягів пропозиції та попиту, цінової еластичності попиту й інших чинників, що широко висвітлені в працях економістів, починаючи з А. Сміта і до наших днів.

Основу внутрішнього механізму формування доходів від операційної діяльності підприємства становлять окремі положення його статуту, система розроблених підприємством цільових стратегічних показників, критеріїв і нормативів цих доходів.

## **2.2. Інформація про доходи від надзвичайних подій**

Виступаючи об'єктом обліку і аудиту, надзвичайні події повинні мати визначену структуру і склад, пов'язану з процесами, явищами господарської діяльності та їх впливом на наслідки роботи господарюючого суб'єкта. Перед тим як опрацювати ознаки, за якими класифікують надзвичайні доходи і витрати необхідно стає розробка класифікації надзвичайних подій, неповний перелік яких міститься у нормативних документах обліку.

В примітках до фінансової звітності від кожної надзвичайної події окремо розкривається зміст і вартісна оцінка доходів і витрат.

На ПрАТ "Тернопільський молокозавод" чітко визначена класифікація надзвичайних подій дозволяє пришвидшити і зробити простішими процедури обліку та уникнути помилок, що є дуже важливим в умовах надзвичайної діяльності підприємства.

Для цього розглядаються класифікаційні ознаки надзвичайних подій, прописані у законодавчих актах.

Відповідно до Положення про класифікацію надзвичайних ситуацій і Державним класифікатором надзвичайних ситуацій, їх групують за такими ознаками: сфера виникнення (чинники виникнення); галузь, що постраждала, масштаби можливих наслідків.

Розглядаючи першу ознаку – “сфера виникнення” – надзвичайні ситуації розподіляються на природні, техногенні, соціально-політичні. Детальнішу інформацію за природними, соціально-політичними та техногенними надзвичайними ситуаціями відобразимо схематично (див.рис. 2.5)





Рисунок 2.5. Класифікація природних, техногенних і соціально-політичних надзвичайних ситуацій [Авторська розробка]

До звичайної діяльності підприємства не відносяться, але виступають окремими об'єктами обліку витрати і доходи від надзвичайних подій.

У плані рахунків передбачено рахунки для збирання облікової інформації про доходи і витрати, що пов'язані з надзвичайними подіями. А саме, для збирання облікової інформації про доходи від надзвичайних подій призначений

рахунок №75. що має назву "Надзвичайні доходи", відповідно для витрат рахунок 99 "Надзвичайні витрати"

Як уже зазначалося раніше 75 рахунок «Надзвичайні доходи» узагальнює інформацію про доходи, що пов'язані з надзвичайними подіями. Облік ведеться в розрізі таких субрахунків:

751 «Відшкодування збитків від надзвичайних подій»,

752 «Інші надзвичайні доходи».

Тому, на ПрАТ "Тернопільський молокозавод" по дебету проводять закриття на рахунок 79, що має назву «Фінансові результати», а за кредитом рахунка 75 «Надзвичайні доходи» та його субрахунків відображається сума визнаних доходів, а саме сума, що включає повне відшкодування витрат, що виникли внаслідок надзвичайних подій, страховими організаціями (лише у випадках якщо майно господарюючого суб'єкта було застраховано). [69 ст17.]

Разом з тим згідно з П(с)БО 16 до фінансової звітності надзвичайні витрати включаються через вирахування суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності ПрАТ "Тернопільський молокозавод" через збитки отримані від надзвичайних подій.

При складанні Звіту про фінансові результати на ПрАТ "Тернопільський молокозавод" в відображають статтях «Надзвичайні доходи» і «Надзвичайні витрати». Здійснимо перелік того, що включають в ці статті (див. рис.2.6):

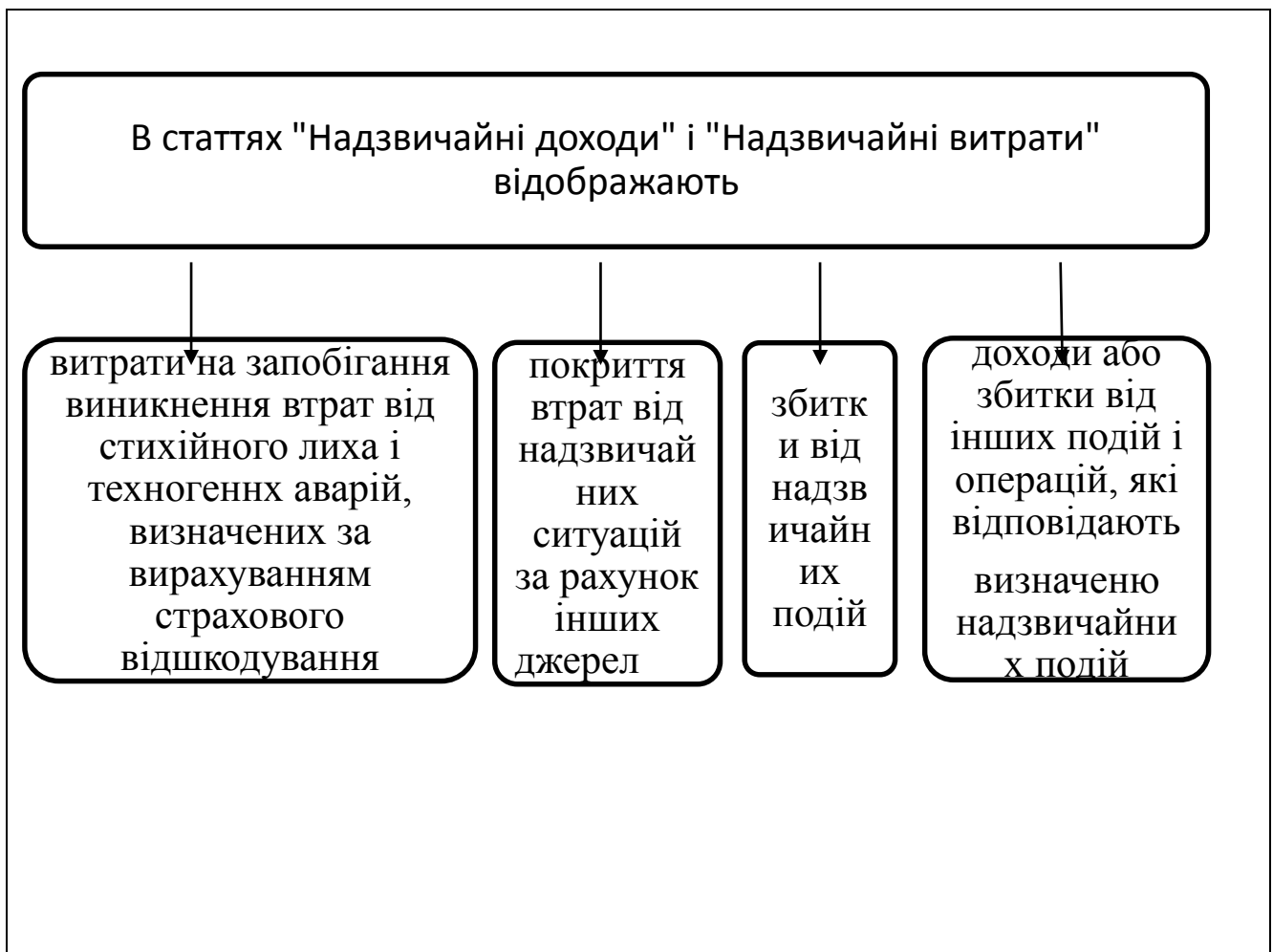


Рисунок 2.6. Інформація відображена в статтях «Надзвичайні доходи» і «Надзвичайні витрати» [Авторська розробка]

На ПрАТ "Терноільський молокозавод" господарські операції, що виникають при надзвичайних подіях, розділяють, на ті, що:

- а) збирають інформацію про зміни у вартості і наявності активів, що виникають в результаті надзвичайної події;
- б) пов'язані з проведенням операцій для ліквідації наслідків надзвичайних подій;
- в) пов'язані з проведенням робіт для запобігання надзвичайним подіям.

Запропонуємо схему взаємозв'язку господарських операцій, що стосуються надзвичайних подій. (див. рис 2.7)

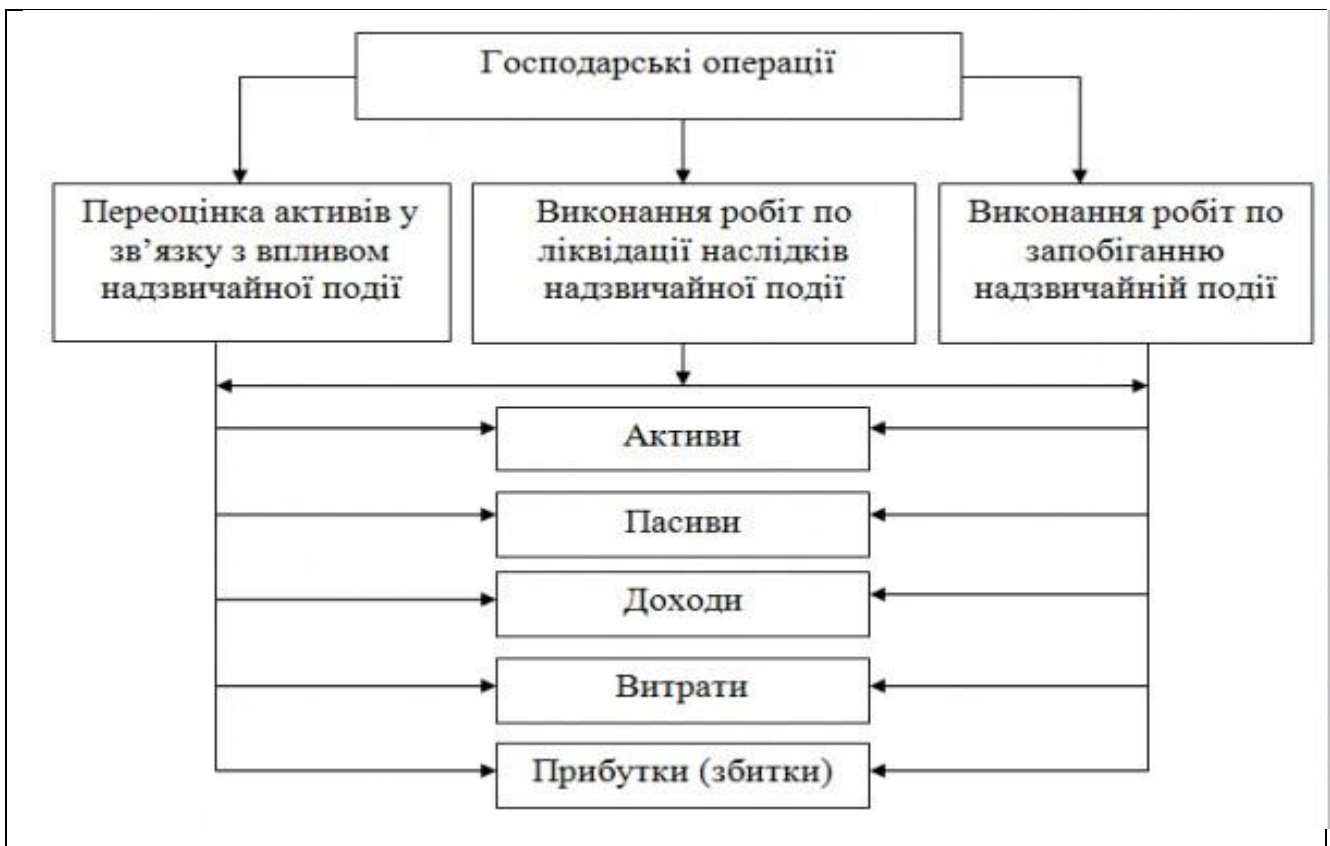


Рисунок 2.7. Взаємозв'язок господарських операцій, що стосуються надзвичайних подій[Авторська розробка]

Коли розраховують фінансові результати від надзвичайної діяльності, враховуються і витрати (через такі події), і погашення внаслідок страхового відшкодування, допомоги держави тощо. Ідентичні події можуть визначатися звичайними для одного підприємства і надзвичайними для іншого. Прикладом можуть стати втрати від стихійного лиха. У підприємстві, яке їх понесло, розглядаються як надзвичайні і визначаються звичайними для страхової компанії, що проводить страхування від таких випадків.

В результаті стрімкого економічного розвитку потребують детального дослідження як сам облік, що ґрунтується на базі міжнародних та національних стандартів так і його адаптація до зміни внутрішніх економічних умов України. Дослідження необхідно проводити для вдосконалення обліку та правильного формування відповідних показників звітності. В результаті нових вимог виникає потреба у застосуванні на практиці такого об'єкту обліку, як операції,

що виникають та пов'язані з надзвичайними подіями. Це вимагає формування особливих підходів до організації і методики обліку надзвичайної діяльності. (л 52. С 40)

Спираючись на наведені попередні твердження на ПрАТ "Тернопільський молокозавод", пропонується вдосконалювати організацію та, особливо, методику обліку та фінансової звітності суб'єкта господарювання, що були під впливом надзвичайних подій.

### **2.3. Особливості інформації управлінського обліку доходів**

Управлінський облік користується популярністю в обліковій практиці на великих підприємствах. ПрАТ «Тернопільський молокозавод» належить до переліку великих підприємств. Тому бухгалтерія даного товариства у своїй діяльності ведуть при необхідності управлінський облік. Це поняття розуміють як систему збору і передачі інформації про економічну діяльність суб'єкта господарювання для внутрішніх користувачів.

Управлінський облік, варто зазначити, - це внутрішній облік. Забезпечення інформацією керівництво всього ПрАТ «Тернопільський молокозавод» та його підрозділів є основним завданням управлінського обліку. Щодо переліку нормативно-правових документів, які регулюють організацію та використання управлінського обліку на даному підприємстві, зазначимо, що на відміну від фінансового обліку, що контролюється міжнародними і національними стандартами та нормативними актами, - головною характеристикою організації управлінського обліку є цінність отриманої інформації для оцінки, контролю і прийняття управлінських рішень. Серед вчених економістів існує безліч думок щодо сутності управлінського обліку.

Взагалі не признають існування управлінського обліку в Україні і поділ обліку на фінансовий та управлінський проф. Бородкін О.С., Валуєв Б.І., Огійчук М.Ф., доцент Мосаковський В.Б. Такий вчений як Доцент Мосаковський В.Б. пропонує управлінський облік називати як "управління витратами підприємства". Відповідно до Міжнародного нормативу № 1 з управлінського обліку під терміном "управлінський облік" розуміють процес зібрання, планування, передачі, прогнозування, контролю за господарськими операціями для внутрішніх користувачів управлінської інформації. Більшість вчених-економістів вважають, що управлінський облік включає в себе планування, облік, контроль витрат, прогнозування, доходів і фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) діяльності в розрізі

окремих видів цієї продукції (товарів, послуг, робіт), структурних підрозділів, відповідальних осіб[32].

Особливістю управлінського обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є те, що його можна поділити на два види:

- системний (систематичний);
- проблемний.

Планування і прогнозування витрат, доходів і фінансових результатів відповідно до окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб включає в себе проблемний облік.

Систематичний облік являє собою облік витрат, доходів і фінансових результатів в розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб, які мали місце в минулому[32].

Залежно від видів даного обліку розрізняють три види інформації відповідно проблемного і систематичного обліку(див. рис. 2.8).

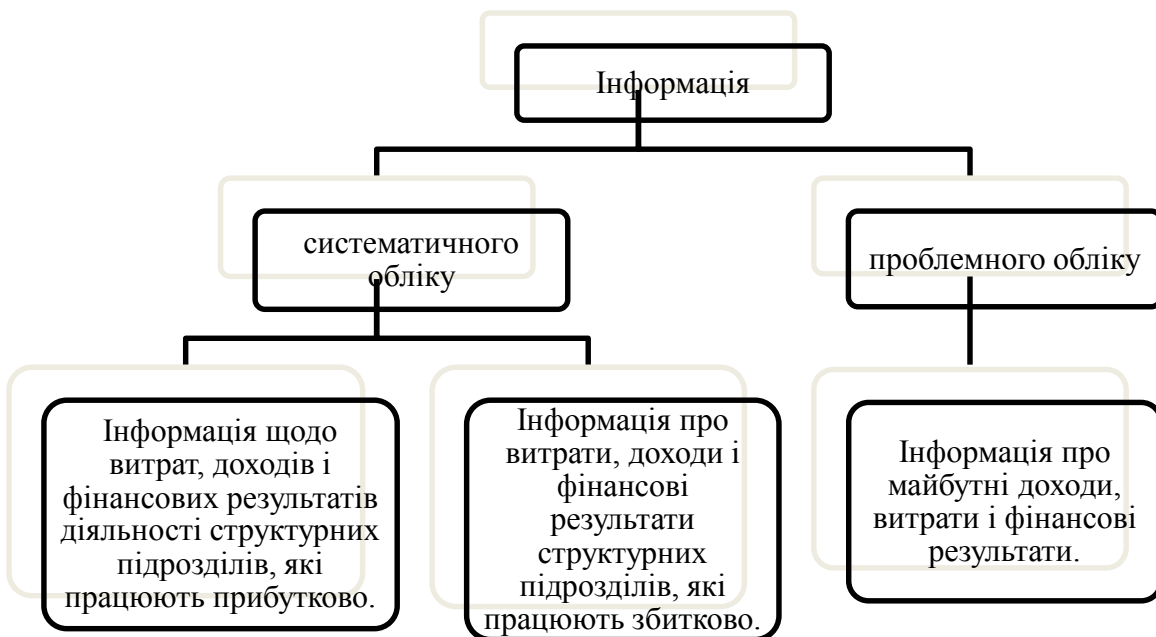


Рисунок 2.8. Види інформації управлінського обліку [Авторська розробка]

Вище керівництво підприємства, що виготовляє молочну продукцію, ставить вимоги до спеціалістів, які ведуть управлінський облік. Перерахуємо основні з них. Інформація має бути:

- 1) доступною для відповідних користувачів, а також простою для використання;
- 2) своєчасною;
- 3) економічною, тобто витрати для її підготовки не повинні перевищувати доходи, які одержує суб'єкт господарювання від прийняття управлінських рішень;
- 4) достовірною;
- 5) конфіденційною (володіти нею мають ті споживачі, що мають на це право).

Елементами методу такого виду обліку є: документація і інвентаризація; оцінка і калькулювання; рахунки і подвійний запис та інші. Крім цього елементами методу є: елімінування, порівняння, індексний метод, економіко-математичні методи[32]. Також дамо коротку характеристику об'єктів управлінського обліку(див. рис.2.9 )





## Рисунок 2.9. Об'єкти управлінського обліку [Авторська розробка]

Інформація, що призначена для систематичного обліку використовується при прийнятті оперативних управлінських рішень для запобігання негативних факторів в роботі окремих структурних підрозділів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» і роширенням позитивного досвіду діяльності інших підрозділів. Щодо інформації проблемного обліку, то варто зазначити, що вона стосується майбутнього діяльності даного молокопереробного підприємства.

На даний час спостерігається підвищення невизначеності середовища функціонування молокопереробних товаровиробників. Саме це вимагає необхідності удосконалення технологій у межах переходу на інноваційний тип розвитку, появи альтернативних джерел задоволення потреб ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у складових матеріально-технічних ресурсів та наданню послуг по виконанню основних операцій істотно розширили коло завдань по управлінню процесами формування та ефективного використання матеріальної і технічної бази суб'єктів господарювання галузі. Це у свою чергу, призвело до розширення переліку управлінських завдань та об'єктивно зумовило розвиток системи інформаційного розвитку процесів відтворення.

Отримана під час проведення управлінського обліку інформація , передбачає всі особливості роботи підприємства, фінансові можливості, економічні, технічні можливості підприємства, стан ресурсів, які використовуються під час виробництва тощо. Підприємство, що знехтує важливістю управлінського обліку може втратити контроль над використанням ресурсів, тобто це призведе до їх нерационального використання. Це призводить до збільшення витрат, а згодом до зростання собівартості молочної продукції, що зменшує кількість споживачів, знижує її конкурентоспроможність та результативність всього підприємства, яке займається виготовленням товарів.

В даному випадку проблема надання управлінському персоналу достовірної управлінської інформації є однією з основних на шляху підвищення ефективності виробництва молочної продукції ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Ефективне функціонування сучасної обліково-аналітичної системи на даному молокопереробному заводі передбачає створення системи управлінського обліку, звітності і бюджетування, яка враховує функціонально-принципові особливості даних економічних підсистем, що дозволяє використовувати облікові інформаційні ресурси для цілей аналізу, оцінки та прогнозування результатів діяльності підприємства в цілому і його структурних підрозділів, а також контролю за оптимальним використанням матеріально-технічних ресурсів суб'єкта господарювання [2, с.89].

Управлінська звітність представляє собою один з найбільш складних, зате важливих елементів системи управлінського обліку, звітності та бюджетування на молокопереробних підприємствах, оскільки, з одного боку, дозволяє керівництву підприємства визначити межі своїх можливостей в отриманні необхідну інформацію від центрів відповідальності середньої та нижчої ланки, а також можливостей інформаційної та аналітико-прогностичної служб, а з іншого боку, дозволяє отримувати конкретні відомості, систематизовані належним чином, у зручній для користувача формі. При цьому сама управлінська звітність виступає результатом діяльності системи управлінського обліку, звітності [29, с. 79].

Нападовська Л.В. зазначає, що важливими ознаками сучасного обліку повинні бути реалістичність та доцільність задоволення потреб внутрішніх користувачів – менеджерів підприємства. Відповідно до вище сказаного мета та завдання системи обліку в умовах ринкових відносин значно розширюється порівняно з традиційним фінансовим обліком. Тому перше місце займає підготовка альтернатив з урахуванням зовнішньої ситуації та внутрішніх

переваг і можливостей, а також інформаційне розвиток проектів управлінських рішень [52, с. 15].

Організація управлінського обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» повинна враховувати специфіку діяльності цього підприємства, а їх менеджери повинні мати можливість розроблення системи ефективного управління. Для цього їм потрібно мати доступ до необхідної інформації. Тому, облік витрат і доходів, фінансових результатів, нормування і планування об'єднуються у загальну систему управління підприємством. Варто зазначити, що недоцільно автоматично запозичувати методику аналізу та обліку, які широко застосовуються в зарубіжних країнах без урахування специфічних організаційних та технологічних особливостей діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод». При впровадженні системи управлінського обліку на підприємстві необхідно визначити користувачів цієї інформації.

Бутинець відмічає, що управлінський облік використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства [13, с. 11]. С. Голов дотримується такої самої думки [19, с. 246].

Найбільш конкретно користувачів управлінського обліку характеризує К. Друрі, а саме: управлінський облік – це надання інформації особам у самій організації, на підставі якої вони можуть обґрунтовано приймати рішення та збільшувати ефективність та продуктивність поточних операцій [28, с. 3].

Збільшення результативності господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є важливою проблемою, вирішення якої дозволить сприяти стійкому розвитку, як окремого підприємства, так і економіки нашої держави в цілому.

Для вирішення цих завдань на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необхідно побудувати систему управлінського обліку, яка вирішуватиме такі питання:

- 1) ефективний розрахунок системи собівартості й управління витратами, системний аналіз беззбитковості;
- 2) бюджетування за центрами відповідальності, взаємозв'язок стратегічних цілей підприємства з довго- і короткостроковим плануванням, оптимізація використання усіх видів ресурсів;
- 3) оптимізація управління запасами;
- 4) управління дебіторською та кредиторською заборгованістю як за основною діяльністю, так і за іншою операційною діяльністю [55, с. 51].

Фундаментом управлінського обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є:

- дослідження доходів і отриманих в результаті реалізації продукції, контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт [14];
- прийоми в способи через які у фінансовому обліку відображають доходи і процес формування собівартості продукції [18];
- визначення складу та розмірів доходів по окремій продукції, видах, групах виробів, переділах, замовленнях, роботах, послугах.

На рахунках 7-го класу, що має назву «Доходи і результати діяльності» узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства. Відображають доходи від операційної діяльності на рахунках 70 і 71. Ці рахунки відносяться до пасивних. Варто зазначити, що за кредитом цих рахунків відображається визнання доходів діяльності підприємства, а за дебетом – нарахування на цю суму непрямих податків і їх списання на збільшення фінансових результатів.

До основної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відноситься виробництво молочної продукції та надання послуг сільськогосподарським підприємствам з купівлі молока, з метою яких створювалось дане підприємство. Ця основна діяльність займає велику питому вагу в доходах молокопереробного підприємства.

Рахунок фінансових результатів перед складанням звітності закривається, залишки по ньому переносяться на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)". Сальдо по субрахунку 791 є фінансовим результатом від операційної діяльності, яка включає в себе основну діяльність. Якщо воно кредитове, то підприємство отримало прибуток, якщо дебетове – збиток[32].

На ПрАТ "Тернопільський молокозавод" розглядають доходи по відношенню до окремих видів іноземної валюти, кредиторів, окремих, видів інших оборотних активів, штрафних санкцій тощо.

Особливе значення при цьому має науково обґрунтована класифікація витрат та методів їх обліку, що взаємозалежать один від одного. Саме методи калькулювання передбачають відповідну класифікацію витрат, яка і впливає на величину собівартості та розподіл витрат. На думку Л. В. Нападовської, в управлінському обліку фінансовий результат формується як мінімум в два етапи:

- 1) щодо першого, то в цей час визначається валовий фінансовий результат як різниця між доходами (виручкою) від реалізації продукції і сумою виробничих витрат;
- 2) на другому етапі обчислюється сума прибутку як різниця між валовим фінансовим результатом, адміністративними витратами і витратами на збут [54, с. 50-53].

Фінансовий результат виступає основним об'єктом управління. Є одним з основних показників не тільки фінансової та податкової, але й управлінської звітності.

Серед завдань звітності про прибуток Э. Хендриксен і М. Ван Бред виділяють використання:

- 1) прибутку як показника ефективності діяльності апарату управління;
- 2) даних про прибуток минулих періодів для прогнозування діяльності підприємства і розподілу дивідендів;

3) прибутку апаратом управління для аналізу результатів

## **Висновок до розділу 2**

Для швидкого отримання точної інформації про фінансові результати підприємству необхідно чітко розділяти їх за видами діяльності. Це викликає необхідність у змінах в організації та методиці їх обліку, а також змісту діючої форми Звіту про фінансові результати. На практиці використання підприємствами Звіту про сукупні доходи дозволяє без додаткових часових і трудових затрат оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для потреб управління.

Застосування програми 1Су фінансовому обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволяє зменшити затрати на обробку даних, розраховувати точні дані про витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності, надавати оперативну і неупереджену інформацію для фінансових менеджерів та здійснювати управлінський контроль за виробничими процесами виготовлення молочної продукції. Найважливіших елементів фінансової звітності, що формується в системі фінансового обліку є доходи та фінансові результати від видів діяльності. Витрати потрібні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для виробництва молочної продукції, ведення організаційно-управлінської, маркетингової та іншої діяльності. Доходи необхідні підприємству для підтримання його нормальної життєдіяльності, збереження від кризових явищ і несподіванок, перспектив розвитку.

## **РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

### **3.1. Аудит доходів за видами діяльності підприємства**

Важливою ціллю ведення фінансового обліку є узагальнення даних обліку необхідних для формування фінансової звітності. Звичайно, що її достовірність напряду залежатиме від організації облікового процесу і правильного та точного відображення активів, власного капіталу, доходів, зобов'язань, витрат і фінансових результатів ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Фінансова діяльність займає важливе місце в управлінській і організаційній роботі ПрАТ "Тернопільський молокозавод".

Адже від того, на якому рівні вона знаходиться, залежить своєчасність та повнота як фінансової, так і виробничо-господарської діяльності, а також загальний розвиток господарюючого суб'єкта, виконання фінансових зобов'язань перед державою.

Під час господарювання ПрАТ «Тернопільський молокозавод» виникає потреба у достовірній обліковій та податковій інформації про його господарську та фінансову діяльність. Це дозволяє контролювати відповідність діяльності даного молокопереробного підприємства чинному законодавству, інструкціям, правилам та вимогам, що регламентують його роботу.

Адже на основі достовірної облікової та звітної інформації складається стратегія фінансово-інвестиційної діяльності молокопереробного підприємства. Також приймаються економічно-вигідні для даного акціонерного товариства управлінські рішення оперативного та стратегічного характеру фінансування та складання капіталу.

Для ефективності проведення роботи аудиторю необхідно складати робочі документи для фіксування виявлених відхилень та порівняльні таблиці, які будуть раціональними та зручними у використанні аудиторю.



За допомогою результатів перевірки, що відображені в таблиці звіряється відповідність залишків рахунків фінансового обліку за Головною книгою та обліковими регістрами показникам фінансової звітності. У підсумковому результаті аудитор змушений ідентифікувати невідповідності та відхилення показників звітності від даних фінансового обліку, виявляючи та з'ясовуючи причини їх виникнення, що вплине на ефективність проведення аудиту. Щоб виявити причини знайдених відхилень перевіряють дані, що відображені в первинних документах, матеріалах проведеної інвентаризації, що спростовує достовірність результатів аудиту[12,с.312].

Найчастіше виникають такі ситуації, коли інформація, що висвітлюється у фінансовому обліку, не відповідає даним фінансової звітності. Це спричинено тим, що управлінський персонал прикрашає показники діяльності даного молокопереробного підприємства для підвищення його інвестиційної привабливості та кредитоспроможності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Це все відбувається внаслідок того, що користувачів фінансової звітності (дебіторів, постачальників та ін.) цікавить інформація, що стосується фінансово-майнового стану ПрАТ «Тернопільський молокозавод», прибутковості та можливості одержання прибутків у майбутньому, перспектив його розвитку. Всі ці дії відбуваються з метою прийняття ними тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Отже, керівництво ПрАТ «Тернопільський молокозавод», намагається найповніше задовольнити інформаційні потреби своїх користувачів фінансової звітності. Тому головною метою є підвищення розміру власного капіталу та скорочення своїх довгострокових та поточних зобов'язань.

В процесі проведення аудиту аудитору необхідно звернути увагу на виправлення помилок. При виникненні ситуації, коли помилка виявляється після підписання річної фінансової звітності аудитор не може вимагати виправити вже затверджену та подану до відповідного органу звітність. Але при

співставлені показників річної звітності за наступний рік у графах, де мають вписуватись дані на початок звітного періоду, потрібно вказати не помилкову інформацію, а ту, яка відповідає чинному законодавству. А у Примітках до річної фінансової звітності необхідно вказати причину розбіжностей між даними звітності на кінець періоду та на початок звітного періоду [12,с.313].

Аудитор у процесі проведення аудиту зобов'язаний концентрувати увагу на процес і порядок виправлення помилок і правильність їх документального оформлення. Тому що виправлення помилок є важливою фінансовою операцією, яка обов'язково має бути правильно документально оформлена.

Відносно аудиту доходів виділяють аналітичні процедури для об'єктивного оцінювання суми доходів від операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у конкурентному середовищі, паритетність інтересів у визнанні кінцевого фінансового результату(див. рис. 3.1).

|  |  |
|--|--|
| <b>Особливість<br/>аналітичних<br/>процедур<br/>витрат,<br/>доходів та<br/>фінансових<br/>результатів<br/>обумовлює:</b> | визнання доцільності щодо повноти формування доходу відповідно до кон'юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб'єкта; |
|  | обґрунтованість структури формування доходу за видами діяльності;  |
|  | інтенсивність і якість формування доходів відповідно до зміни кон'юнктури зовнішнього середовища;                                      |
|  | раціоналізація витрат і повнота використання сприятливого середовища;  |
|  | розмежування дії об'єктивних і суб'єктивних чинників формування доходів і витрат;  |
| вимірювання ділової активності та креативного менеджменту за центрами відповідальності тощо.                             |  |

Рисунок 3.1 Перелік аналітичних процедур витрат, доходів та фінансових результатів[Авторська розробка]

Цей перелік основних процедур впливає на складання програми аудиту витрат, доходів та фінансових результатів і послідовність його аналітичних процедур.

Всі аналітичні процедури діяльності аудиту прописані у відповідних міжнародних і національних стандартах та положеннях зовнішнього та внутрішнього аудиту. Так, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (МСА 520) вони передбачають аналіз основних відносних показників і порівнянь, включно з подальшим дослідженням змін і відхилень, взаємозв'язків і взаємозалежностей, котрі суперечать іншій інформації про предмет дослідження або не відповідають очікуваним параметрам [50].

Аудит має вважатися не завершеним до тих пір, доки аудитор не надасть відповіді на поставлені питання. У випадку коли ж він не надасть відповіді, його думка щодо достовірності фінансової звітності буде вважатися не повною та не об'єктивною. Ще одним аргументом визначення меж аудиту є те, що в суспільстві поширена думка про необхідність виявлення аудитором фактів шахрайства та збирання доказів під час аудиту. Саме в цьому питанні найбільш гостро відчуваються суперечності між уявленням, що склалося в суспільстві, та реальними обов'язками аудиторів[12, с.314].

Суть першого рівня полягає у аналізі інформаційних ресурсів починаючи з даних відображених у первинних документах до зведених показників фінансової і статистичної звітності. На цьому етапі пріоритетним вважається застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які підтверджують аргументованість у класифікації доходів і витрат за видами діяльності та їх зведення за аналітичними ознаками.

Щодо процедур, то варто зазначити, що визначальними в оцінці і діагностиці є інтереси замовників, в даному випадку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» аудиторських послуг. Адже з цієї причини досягнення незалежності та неупередженості в аудиті є проблематичним. Аудитор зобов'язується давати найоб'єктивнішу характеристику процесів фінансово-господарської діяльності

ПрАТ «Тернопільський молокозавод», підтверджуючи тим самим свій професіоналізм. Він нічого не повинен доказувати замовнику в ході здійснення аудиту, а лише достовірність даних фінансової звітності.

Під час проведення економічних процедур в аудиті доходів, витрат та фінансових результатів операційної діяльності їх характеризують за двома рівнями(див. рис. 3.2)

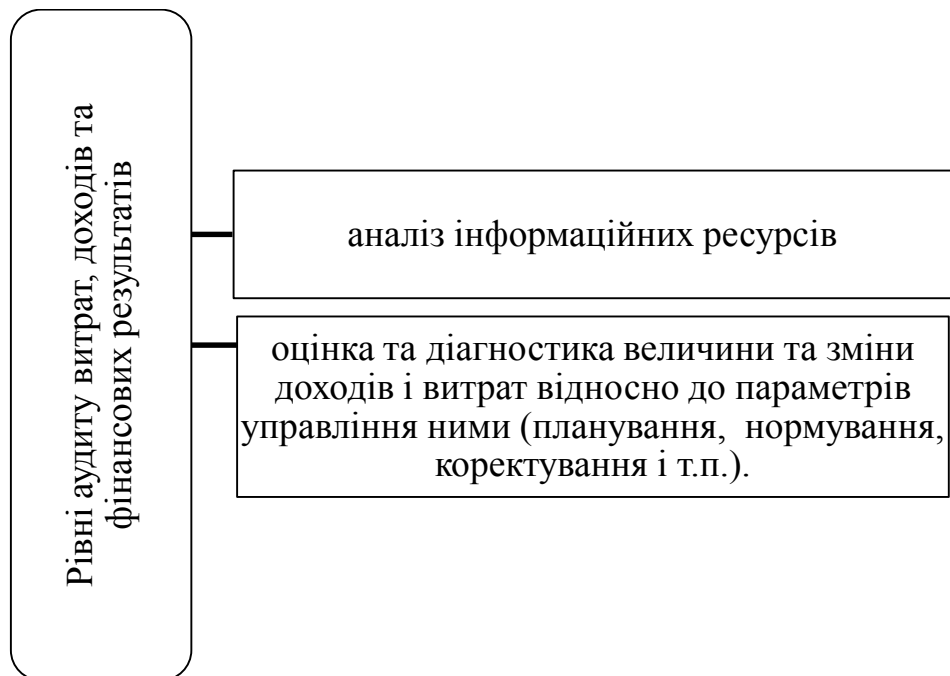


Рисунок 3.2. Характеристика рівнів аудиту витрат, доходів та фінансових результатів [Авторська розробка]

Суворе дотримання принципів конфіденційності та доброзичливість є основними зобов'язаннями аудитора. Тому інформацію про правопорушення він не може застосовувати для доказування, адже це є предметом судового дослідження. Аудитор не належить до процесуальних осіб, а тому він не може брати на себе повноваження доказування. Аудиторські свідчення в суді можуть сприйматись як і інші свідчення, але не сприймаються як фактичні докази. Наведене вище переконує, що аудитор не має перетворюватися у слідчого, а лише діяти в межах своїх повноважень. Аудитору забороняється проводити слідчі дії, або ж підозрювати когось у виявлених порушеннях, адже його

головним обов'язком є висловлення думки про достовірність показників фінансової звітності[12].

Суть основного завдання аудитора, що здійснює перевірку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» полягає у вивченні фактів господарського життя та їх відповідність чинному законодавству. Тобто аудитору необхідно запевнитись, що господарські факти даного молокопереробного підприємства відображені в обліку та звітності з дотриманням вимог зовнішніх і внутрішніх нормативних актів. [42, с.444].

При здійсненні організації аудиту доходів і фінансових результатів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», аудитор встановлює певну кількість необхідних аудиторських процедур та проводиться тестування внутрішнього контролю і системи фінансового обліку. В процесі складання програми аудиту доходів аудитору необхідно запланувати аудиторські процедури, які б дозволили йому встановити, чи:

1. фінансовий облік доходів ведеться згідно з вимогами П(С)БО 15 «Доходи»;
2. доходи одержані за результатами реальних операцій у процесі фінансової діяльності;
3. відображені у звітності доходи відповідають інформації, узагальненій на відповідних рахунках фінансового обліку;
4. доходи, відображені на рахунках фінансового обліку, підтверджені відповідними первинними документами;
5. аналітичний облік доходів здійснюється з достатнім рівнем деталізації;
6. доходи фінансової діяльності відображені у відповідному періоді;
7. інформація про доходи фінансової діяльності висвітлена в примітках до фінансової звітності належним чином[63].

Відповідному спеціалісту при аудиті доходів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необхідно перевірити:

- 1) безпомилковість документального оформлення доходів, одержаних від операційної діяльності;
- 2) адекватність ведення аналітичного та синтетичного обліку рахунків 70 під назвою «Дохід від реалізації», 71 «Дохід від іншої операційної діяльності» та віднесення їх результатів на рахунок 791, що називається «Результат операційної діяльності».

Зміст аналітичних процедур в аудиті витрат і доходів операційної діяльності можна подати за певними їх групами(див. рис. 3.3). Охарактеризуємо кожну з них.

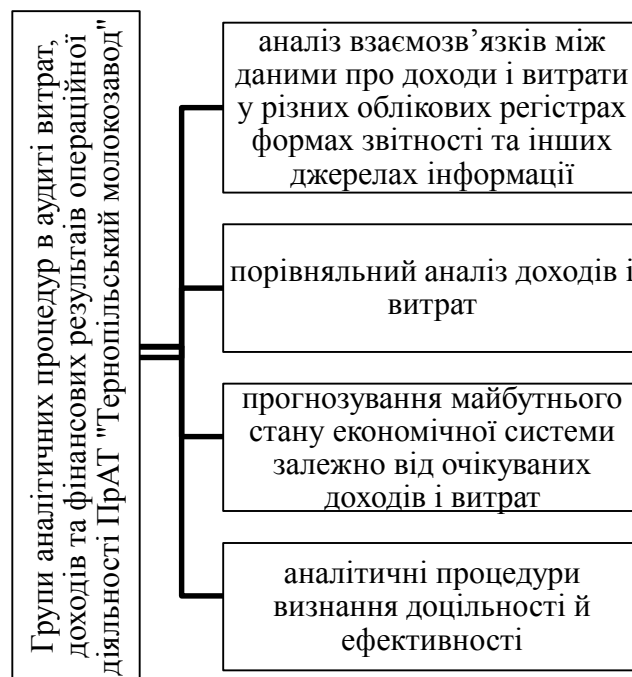


Рисунок 3.3. Зміст аналітичних процедур в аудиті витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності[Авторська розробка]

Аналізуючи взаємозв'язки між даними про доходи і витрати пов'язані з операційною діяльністю ПрАТ «Тернопільський молокозавод» можна встановити достовірність одержаної інформаційної бази, а також виявити всі розбіжності і причини їх виникнення. Допомагає аудитору визначити програму

аудиту на етапі його планування і в кінцевому результаті - підведення підсумків. Ці розбіжності виникають через різноплановість оцінок масштабів діяльності у натуральних показниках, недотримання стандартів списання витрат, помилок у ціноутворенні на молочну продукцію та застосуванні механізму цін на виготовлені товари, і ін. Часто такі невідповідності спотворюють інформаційну базу фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Сутність порівняльного аналізу аудиту витрат, доходів і фінансових результатів пов'язаних з операційною діяльністю молокопереробного підприємства полягає в оцінці передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, кількісних і якісних змін, можливих наслідків і нових викликів в діяльності даного Товариства.

Такий порівняльний аналіз аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства у конкурентному середовищі дає змогу визначити конкурентні позиції кожного виду молочної продукції, креативність управління доходами і витратами у сприятливому чи несприятливому середовищі для даного підприємства.

З використанням цього методу можна порівняти динаміку витрат відповідно до отриманих даних аудиторської перевірки різних економічних елементів певної виробничої діяльності підприємства.

Щоб спрогнозувати майбутній стан економічної системи відповідно до очікуваних доходів і витрат на основі даних аудиторської перевірки залучаючи оцінку ризику отримання достовірної інформації про загрози внутрішнього та зовнішнього впливів. Це дозволяє спроектувати майбутній стан ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за певними сценаріями розвитку.

Важливим в аудиті доходів є проведення аналізу обґрунтованості структурних змін формування доходу за видами діяльності. З цим пов'язане маневрування грошовими потоками в частині мобілізації власного і залученого капіталу. Але

такий підхід не дозволяє отримати вичерпну характеристику щодо ефективності мобілізації коштів для приросту доходів від звичайної діяльності та надзвичайних подій ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Головним є пошук додаткових шляхів мобілізації економічного потенціалу, за якого приріст доходів звичайної діяльності випереджатиме у зростанні витрати від звичайної діяльності. Головним залишається розмежування параметрів отриманого ефекту і досягнутої ефективності при складанні позитивного аудиторського висновку.

Від правдивості отриманих результатів аналізу доходів і витрат залежатиме довіра аудитора до результатів виконаних аналітичних процедур. Тому всі аналітичні процедури за рівнем ризикованості розмежовують на три групи [57]:

1) не кількісні процедури, дозволяють зробити висновки про правомірність, повноту і точність встановлених взаємозв'язків та здійснених розрахунків. Однак ці дані є дуже суб'єктивними і не мають 100% гарантій достовірності.

2) прості кількісні процедури, що застосовують при аналізі коефіцієнтів, динамічних рядів, у рейтингових оцінках. Це, зазвичай, аналіз динаміки та еластичності зміни, структурний аналіз доходів і витрат, порівняльний конкурентний аналіз. За належної точності інформації ризик вище названих аналітичних процедур є мінімальний.

3) складні аналітичні процедури, дозволяють використовувати економіко-математичні методи і моделі, статистичні моделі і моделі поведінки. Ці процедури надають більшої впевненості аудитору, але через їх трудомісткість вони використовуються дуже рідко [57] (див. рис. 3.4).



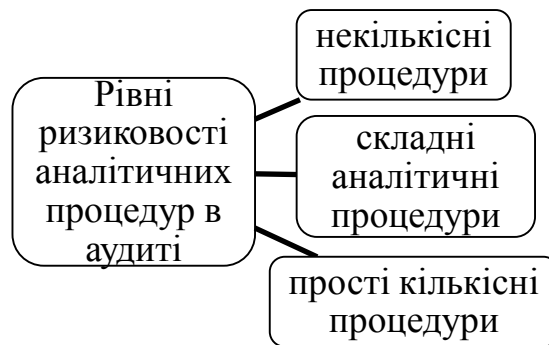


Рисунок 3.4. Характеристика рівнів ризиковості аналітичних процедур в аудиті[Авторська розробка]

Широко використовуються аналітичні процедури в аудиті доходів і фінансових результатів від операційної діяльності. Ці процедури є дуже важливими і застосовуються на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»,адже саме під час здійснення аналітичних процедур виявляється майже 40 % помилок у фінансовому обліку і звітності.

Розглядаючи вище згадані процедури в аудиті слід звернути увагу, що вони дозволяють не обмежувати і не змінювати зміст комплексного економічного аналізу доходів діяльності, собівартості молочної продукції, доходів і фінансових результатів операційної діяльності з їх абсолютно іншою цільовою орієнтацією.

Використання аналітичних процедур впливає із взаємозв'язків та взаємообумовленості показників доходів і витрат відповідно до вимог, що знаходяться в Міжнародних стандартах аудиту. Аналіз цих зв'язків створює повноту аудиторських свідчень, точність даних, які відображені у фінансовому обліку та звітності. Методи, що будуть використовуватися при аналізі не можуть бути чітко регламентовані відповідно до конкретних ситуацій, але їх обов'язковість слід передбачати на кожному етапі аудиторської перевірки. Для

вирішення проблеми економічності аналітичних процедур використовують сучасні інформаційні технологічні і систем.

### 3.2. Аналіз доходів та шляхів їх зростання на підприємстві

Управління доходом від операційної діяльності на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснюється інтуїтивно, на розсуд самих менеджерів. Для того, щоб удосконалити методику аналізу в зазначених напрямках потрібно формалізувати процес прийняття рішень щодо управління доходом.

Аналіз використовується як інструмент підготовки, обґрунтування управлінських рішень і контролю їх реалізації, управлінням доходом операційної діяльності. Існують певні недоліки аналізу доходів від операційної діяльності. Здійснимо їх перелік (див. рис. 3.5).

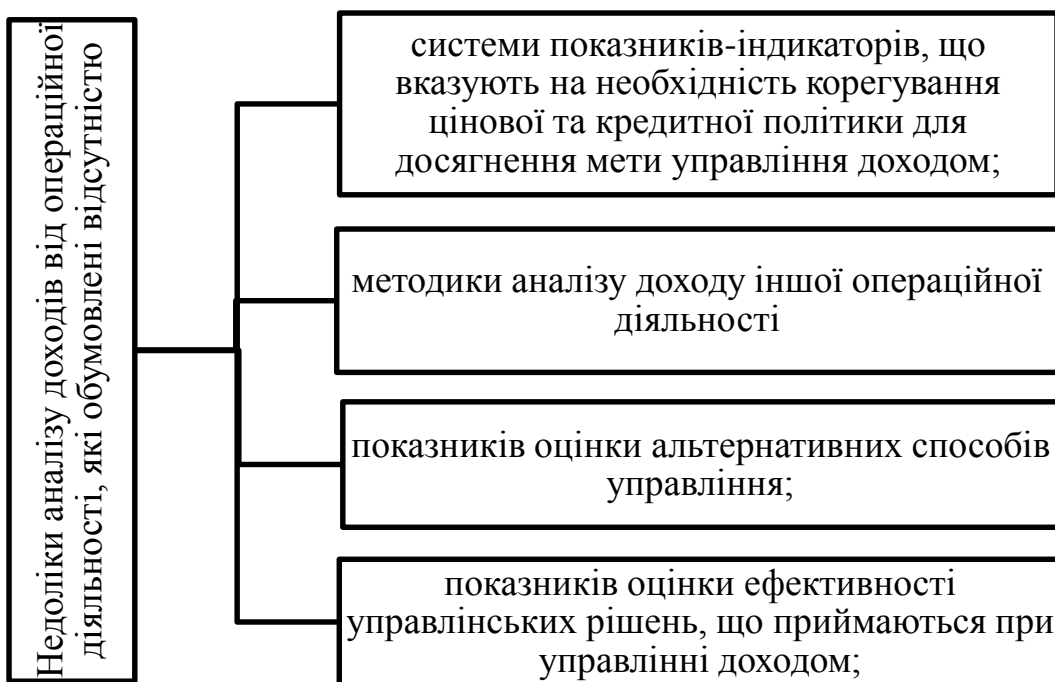


Рисунок 3.5. Перелік недоліків аналізу доходів операційної діяльності [авторська розробка].

Аналіз доходів операційної діяльності характеризується певною метою. За словами А.Д. Шеремет: «Основними завданнями аналізу доходів підприємства є вивчення рівня і структури доходів у звітному періоді, порівняння рівнів та структур доходу звітному і базовому періодах, оцінка структурної динаміки доходів і з'ясування її причин» [100, с. 68].

Метою управління доходом операційної діяльності є максимізація доходу з одночасним підтриманням рівня платоспроможності, достатнього для стабільного функціонування даного молокопереробного підприємства. На нашу думку, метою аналізу доходу операційної діяльності є створення умов для надання аналітичної інформації суб'єктам управління доходом операційної діяльності.

Отже, методика аналіз доходу повинна сприяти виявленню фактів зниження рівня доходів та платоспроможності, а також резервів їх збільшення. В умовах оперативного управління найефективним способом вирішення даної задачі є оцінка системи показників, що сигналізують про існуючу проблему.

На ПрАТ «Тернопільський молокозавод» посилюються вимоги до повноти і якості аналітичної інформації процесу управління господарською діяльністю. Узагальнюючим показником є фінансовий результат. Він характеризує ефективність і відображає всі аспекти їх діяльності. Тому відпрацювання методичних питань аналізу фінансового результату є актуальним.

Щодо інформаційної бази здійснення аналізу фінансових результатів, то слід зазначити, що й сьогодні залишаються нез'ясованими питання обліку витрат, доходів і фінансових результатів. Це відбувається через неузгодженість управлінського, фінансового та податкового обліку на галузевому рівні даних підприємств.

Бажаним кінцевим результатом є прибуток, тому аналіз формування прибутку проводиться насамперед. Для проведення аналізу фінансових результатів можна використати три етапи(див. рис. 3.6.).

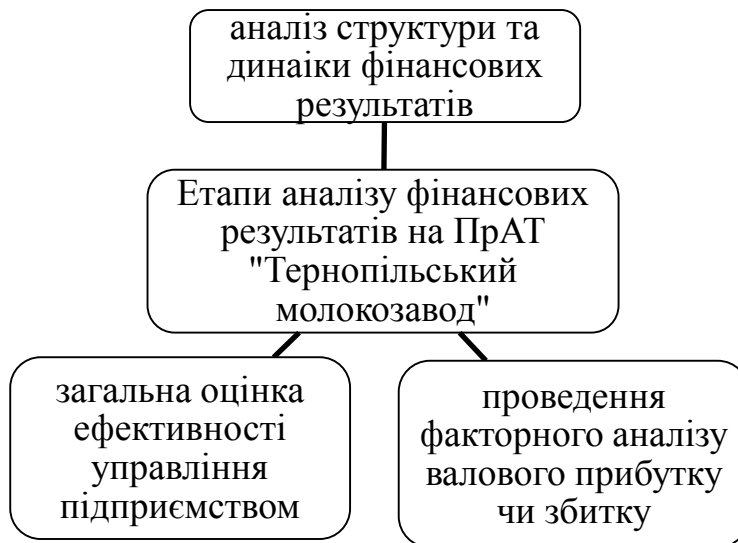


Рисунок 3.6. Перелік етапів аналізу фінансових результатів[авторська розробка].

Фінансова діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» спрямована на:

1. дотримання вчасного розрахування за кредити і дотримання кредитної дисципліни;
2. розробку періодичного і вчасного надходження й ефективного використання фінансових ресурсів;
3. досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів;
4. фінансової стійкості для ефективнішого функціонування підприємства.

Для цього потрібно здійснювати аналіз фінансових результатів операційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Проведемо цей аналіз використовуючи вище перераховані три етапи.

Суть першого етапу в аналізі фінансових результатів діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» – аналіз їх структури і динаміки за видами. Якщо дане підприємство за результатами звітного періоду отримало збиток від операційної діяльності, то необхідно провести аналіз структури операційних витрат окремо за економічними елементами. Проте ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за даними ще Звіту про фінансові результати за 2012 рік отримав

прибуток (фінансовий результат від операційної діяльності) в розмірі 4182 тис. грн.. Тому здійснимо відповідні розрахунки.

$$4182 - 2912 = 1270 \text{ тис. грн.}$$

Це свідчить про те, що показник фінансового результату від операційної діяльності у 2012 році зріс на Це означає – ПрАТ «Тернопільський молокозавод» розвивається.

Суть другого етапу полягає у проведенні факторного аналізу отриманого валового прибутку ПрАТ «Тернопільський молокозавод». На цьому етапі важливо вивчати зміни валового прибутку (ВП), розмір якого залежить від співвідношення цін, обсягу продажів (ЧД) і собівартості проданої молочної продукції. Аналіз проводиться за таким шляхом порівняння змін, що відбулися у 2012 і 2011 роках і дає можливість установити вплив об'ємних і цінових факторів на діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

$$\text{ЧД} - \text{СР} = \text{ВП.} \quad (3.1)$$

$$\text{ВП} = 97207 - 82043 = 15164 \text{ тис. грн}$$

Коефіцієнт валового прибутку (КВП) є першоджерелом повної оцінки прибутковості продажів підприємства і визначається наступним чином:

$$\text{КВП} = \text{ВП} / \text{ЧД.} \quad (3.2)$$

$$\text{КВП} = 15164 / 97207 = 0,16$$

Слід не забувати, що валовий прибуток за своїм визначенням покликаний покрити витрати, пов'язані із загальним управлінням підприємства і реалізацією готової продукції (товарів, послуг) та створити прибуток. У цьому сенсі коефіцієнт валового доходу показує здатність менеджменту суб'єкта господарювання управляти витратами діяльності.

Аналіз фінансових результатів включає аналіз доходів, який передбачає їх структурно-динамічний аналіз. Базою, що містить інформацію для проведення цього аналізу виступають як дані Звіту про сукупні доходи, так і Приміток до фінансової звітності.

Найважливішим етапом в аналізі фінансових результатів від операційної діяльності є взагалю оцінювання ефективності функціонування підприємства, що проводиться з використанням коефіцієнтів, що характеризують прибутковість активів, продажу, власного капіталу тощо.

Рентабельність активів (РА) показує розмір чистого прибутку (ЧП) на одну гривню активів (А) і характеризує ефективність їх використання.

$$РА = \text{ЧП} / А \quad (3.3)$$

$$РА = 2219 / 25798 = 0,09$$

Використовують два фінансових джерела при формуванні активів, а саме :

- 1)позикові;
- 2)власні.

Відповідно до діючого законодавства процентні платежі за використання позикових коштів включаються до витрат, тоді як дохід прямих інвесторів виплачується з прибутку (дивіденди) або залишається на підприємстві для реінвестування в додаткові активи.

При зменшенні показника рентабельності активів це свідчить про затримання темпів економічного зростання та розвитку підприємства. Оцінка рентабельності продажу припускає розрахунок множини коефіцієнтів рентабельності, що зумовлюється вибором для їх розрахунку того чи іншого виду прибутку.

При умові визначення ефективності політики ціноутворення найдоцільнішим є використання валової рентабельності реалізованої продукції (ВРРП):

$$\text{ВРРП} = \text{ВПр} / \text{ВР} , \quad (3.4)$$

де ВПр – валовий прибуток; ВР – виручка від реалізації.

$$\text{ВРРП} = 15164 / 97207 = 0,16$$

Показник операційної рентабельності (ОР), що визначається за прибутком (ОП), розрахованим як різниця між валовим прибутком (ВПр) і адміністративних витрат (АВ), витрат на збут (ВЗ) і інших операційних витрат (ІОВ), є одним із інструментів визначення операційної ефективності, дає можливість оцінити здатність менеджменту підприємства щодо забезпечення прибутку діяльності.

$$\text{ОП} = 15164 - 2431 - 7636 - 915 = 4182 \text{ тис. грн.} \quad (3.5)$$

Важливим у ефективності діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є зіставлення характеристик рентабельності його активів і власного капіталу.

Використовуючи позичені кошти, менеджмент підприємства підвищує ефективність використання власних коштів власників компанії. Це спричинено:

- а) ефектом податкової економії позикового капіталу (віднесення процентних платежів на собівартість продукції),
- б) відносно низькою ціною (процентної ставки) позикових коштів.

Розглянувши перший чинник можна говорити, що він є об'єктивним і завжди присутній, однак другий залежить від навиків фінансового менеджера підприємства щодо залучення позикових фінансових ресурсів.

Значення факторів впливу на роботу ПрАТ «Тернопільський молокозавод» характеризується тим, що вони узагальнюють всі сторони фінансово-господарської діяльності, та впливають на ріст інформованості адміністрації підприємства та інших користувачів щодо стану об'єктів, що їх цікавлять.

Використання даних періодичної фінансової звітності сукупності із множинністю параметрів аналізу фінансових результатів не дають потрібного ефекту в оперативному ухваленні рішень в складній ситуації, що склалася на підприємстві. Отже саме тому проведення аналізу фінансових результатів від звичайної діяльності потребує попереднього вибору обмеженого набору основних, найбільш важливих параметрів, що дають можливість своєчасно



виявити певні резерви зростання ефективної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Використання цього дасть можливість створити прозорість процесу формування фінансових результатів від операційної діяльності даного молокопереробного підприємства, активізуватиме дію мотиваційних важелів і сприятиме своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективної роботи керівництва.

### Висновок до розділу 3

В оцінці доцільності та ефективності здійснення витрат за видами діяльності і визнанні доходів від звичайної діяльності важливим є необхідність отримання повної та достовірної інформації фінансового обліку і звітності через проведення певних процедур аудиту. Використання аналітичних процедур на практиці часто застосовується. Адже вони дозволяють розв'язати проблеми оцінки достовірності та надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру інтересів за цією проблематикою.

Використання даних періодичної фінансової звітності разом із великою кількістю параметрів аналізу фінансових результатів не дають потрібного ефекту в швидкому ухваленні рішень в будь-якій складній ситуації, що виникла на тому чи іншому підприємстві. Отже саме тому проведення аналізу отриманих фінансових результатів від операційної діяльності потребує попереднього вибору обмеженого набору основних, найбільш важливих параметрів, що дають можливість своєчасно виявити певні резерви зростання ефективної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Використання цього дасть можливість створити прозорість процесу формування фінансових результатів як від операційної, так і від надзвичайної діяльності даного молокопереробного підприємства, активізуватиме дію мотиваційних важелів і сприятиме швидкому і своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективної роботи керівництва.

## РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Закон України " Про охорону праці" прийнят у 1992 році. Він регулює трудові відносини всіх працівників, сприяючи зростанню продуктивності праці, поліпшенню якості роботи, встановлює високий рівень умов праці. Закон передбачає створення безпечних і нешкідливих умов праці на всіх підприємствах, в установах, організаціях; обов'язки власника та працівника щодо виконання нормативних актів про охорону праці; відшкодування власником або уповноваженим ним органом шкоди працівникам у разі ушкодження їх здоров'я; контроль за додержанням вимог нормативних актів про охорону праці.

Весь виробничий та невиробничий персонал проходить інструктажі з ОП:

- ввідний
- при прийманні на роботу;
- інструктаж по місцю роботи
- первинний;
- періодичний;
- позаплановий;
- цільовий.

Люди які приймаються на роботу, що пов'язана з обслуговуванням складних апаратів, посудин, що працюють під тиском, електроустановок допускаються до роботи після спеціальної підготовки та здачі іспиту кваліфікованій комісії.

Періодичний інструктаж на робочому місці проводить майстер, бригадир або інструктор з метою роз'яснення мір безпеки при виконанні роботи. Якщо впродовж однієї зміни змінюється метеорологічні умови, характер або місце роботи, то цей інструктаж проводиться повторно. Якщо робота носить одноманітний характер на постійному робочому місці, то періодичний інструктаж проводиться один раз на місяць.

Позаплановий інструктаж проводиться на підставі нещасного випадку або при порушенні техніки безпеки, а також при впровадженні нового обладнання. Цей інструктаж проводять УТР, керівники робіт або інструктор у формі лекції. Згідно закону України "Про охорону праці" фінансування заходів з охорони праці відбувається у кількості 0,5 % від фонду оплати праці. Кошти фонду охорони праці хлібокомбінат № 6 використовує тільки на виконання комплексних заходів, що забезпечують досягнення встановлених нормативів з охорони праці, а також на подальше підвищення рівня охорони праці на виробництві. Ці кошти не повинні витрачатися на ремонтні та інші роботи, пов'язані з підтримкою основних засобів у належному технічному стані, на придбання спецодягу, змиваючих і знешкоджуючих засобів, надання різних пілг і компенсацій працюючим, організацію навчання кадрів, благоустрій та озеленення території, а також на природоохоронні заходи.

Категорії приміщень з електробезпеки поділяються на 3 класи. Тістоприготувальне відділення відноситься до класу підвищеної безпеки. Для запобігання ураження працюючих електричним струмом все обладнання має заземлення. Також є система аварійного відключення живлення при перевантаженні електричної мережі. Потужність електричної мережі розрахована з урахуванням потужності всіх електроприймачів цеху. Використовуються електромеханічне блокування, яке забезпечує відключення електричного живлення струмоведучих частин при відкриванні

доступу до них. Велика увага приділяється захисту складів безтарного зберігання борошна від статичної електрики. Для цього проводяться такі заходи:

- металеві пневмоходи з'єднуються із заземленими пристроями; заземлюються силоси, просіювачі, дозатори борошна, шнеки, розподільвачі та інші пристрої;

- паралельно розташовані трубопроводи з'єднуються між собою для вирівнювання потенціалу статичної електрики струмопровідними перемикачами через кожні 25 см - це попереджує виникнення іскрових електричних розрядів;

- вся електроарматура виконується у вибухонебезпечному виконанні.

Взагалі, вся електроапаратура на заводі відповідає умовам навколишнього середовища в приміщеннях, де вона розташована. Так в пічному відділенні, де відбувається значне виділення тепла, вся електропроводка має ізоляцію, яка має високу температуру плавлення, а в заварочному - підвищену вологостійкість.

Всі електропроводи і електричні кабелі надійно захищають від пошкоджень захисним покриттям, а саме: електричні кабелі розташовують у металевих трубах відповідного діаметру, а бо у гнучких металевих рукавах, а електродвигуни мають металеве огороження. Для пуску електродвигунів використовується тільки рубильники закритого типу.

Все технологічне та транспортне устаткування, де можуть накопичуватися заряди статичної електрики (все устаткування складів безтарного зберігання борошна, цукру, вагового і силосно-просіювального відділень, комунікації, транспортні засоби, повітряні компресори та повітродувки тощо), повинні бути

заземлені та являти собою єдиний на всьому протязі електричний ланцюг, приєднаний не ближче ніж через 25 м до заземлюючого пристрою.

З системи устаткування, що знаходиться в ланцюгу, належить заземлювати (незалежно від заземлення всього ланцюга) борошно змішувачі, дозатори, шнеки, приймальні щітки та приймачі сипких матеріалів, фільтри ємності з аераційними пристроями, аерожелоби, просіювачі, борошнопроводи та інші пристрої, що є джерелом виникнення зарядів статичної електрики. Розміщення і експлуатація технологічного обладнання. Для безпечної експлуатації технологічного обладнання, воно розташоване на відстані не менше ніж 0,8 м від стін та колон.

Відстань між двома паралельними технічними лініями становить 2 м. Обладнання фарбується в світлий колір, а стіни та підлога облицьовується плиткою. На устаткуванні розміщені інструкції з обслуговування та з техніки безпеки, що затверджені головним інженером та головою профспілки.

Для обслуговування обладнання, що знаходиться на висоті 1,5 м і більше влаштовуються площадки зі сходами. Ширина сходів не менше 0,6 м, а висота поручнів не менше 1 м. Ширина проходів між обладнанням не менше 1 м. Управління обладнанням здійснюється з пультів управління, але на самому обладнанні встановлені вимикачі, для його негайного зупинення. Печі мають контрольно-вимірювальні прилади та обладнанні автоматичною системою керування.

Цех має систему сповіщення та сигналізації. На щиті управління є світлова та звукова сигналізація для контролю різних технологічних параметрів. Цех має систему припливно-витяжної вентиляції, такі як: відсмоктувачі теплових надлишків, система повітряного душування робочих місць біля печей

та інше. Для створення безпечних і сприятливих умов праці на підприємстві виконуються такі заходи:

- створена оптимальна освітленість робочих місць;
- забезпечується додержання нормальних кліматичних умов на робочих місцях;
- проводиться ізоляція тепловиділяючих поверхонь;
- все обладнання розташовано згідно норм, що забезпечує його безпечну експлуатацію, ремонт та спрощує евакуацію персоналу у разі виникнення аварійних ситуацій;
- всі деталі, що обертаються мають огорожу, яка має механізм блокування приводу;
- всі робітники періодично проходять інструктаж з техніки безпеки.

Пожежна безпека. Відповідно до положення Закону України "Про пожежну безпеку" (статті 4-7). Правила пожежної безпеки в Україні є обов'язковими для виконання всіма підприємствами незалежно від форми власності. Забезпечуючи пожежну безпеку слід також керуватися стандартами, будівельними нормами, правилами влаштування електроустановок (ПУЕ), нормами технологічного проектування та іншими нормативними актами. Пожежна безпека забезпечується шляхом проведення організаційних та інших заходів, спрямованих на попередження пожеж, забезпечення безпеки людей, зниження можливих майнових витрат і зменшення негативних екологічних наслідків у разі їх виникнення, створення умов для швидкого та успішного гасіння пожеж.

На підприємстві причинами пожеж найчастіше являються необережне поводження з джерелом відкритого вогню, використання паяльних ламп для відігрівання замерзлих трубопроводів центрального опалення, водогін, каналізації, газо забезпечення та інших комунікацій, порушення протипожежних вимог під час газо- і електрозварювальних робіт, невиконання правил улаштування і експлуатації електроустановок і електронагрівальних пристроїв. Для ліквідації можливих пожеж на кожному об'єкті повинні бути джерела протипожежного водозабезпечення і первинні засоби пожежегасіння.

Приміщення, технологічні установки забезпечуються первинними засобами пожежегасіння: вогнегасниками, ящиками з пожежним інструментом (гаками, ломами, сокирами, тощо), які використовуються для локалізації і ліквідації пожеж у їх початковій стадії. Для розміщення первинних засобів пожежегасіння щити (стенди), на яких вказується порядковий номер, телефон для виклику пожежної охорони. Пожежна безпека виробництва обумовлюється параметрами пожежонебезпеки та конструктивними особливостями, режимами роботи устаткування, наявністю можливих джерел спалахування, а також умовами для швидкого розповсюдження вогню у випадку пожежі.



## Висновок до розділу 4

Питання з охорони праці є одним з найважливіших на сучасному етапі життя нашого суспільства, у період коли роботодавці ставлять для себе основним завданням як найшвидше й з мінімальним вкладенням засобів отримати найбільший прибуток, мало уваги приділяється, а часом і взагалі ігноруються вимоги безпеки праці.

Охорона праці – це багатогранне поняття, під ним слід розуміти не тільки забезпечення безпеки працівників під час виконання ними службових обов'язків, насправді воно охоплює різні заходи. Наприклад, профілактика професійних захворювань, організація повноцінного відпочинку й харчування працівників під час робочих перерв, забезпечення їх необхідним спецодягом і гігієнічними засобами й навіть виконання соціальних пільг і гарантій. Правильний підхід до організації охорони праці на підприємстві, грамотне використання різних нематеріальних способів стимулювання працівників дають останнім необхідне почуття надійності, стабільності й зацікавленості керівництва у своїх співробітниках. Таким чином, завдяки налагодженій охороні праці знижується також плінність кадрів, що в свою чергу благотворно впливає на стабільність усього підприємства

## Висновки і пропозиції

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Вивчення сутності терміну «витрати» дає змогу зробити висновок, що у своїй основі це поняття означає вартісні виміри ресурсів, використаних для досягнення поставленої мети, а також виконання певних операцій. Отже, під витратами слід розуміти збільшення боргових зобов'язань підприємства або зменшення його ресурсів у процесі господарської діяльності. Витрати означають саме факт використання матеріалів, сировини та послуг.

В свою чергу доходи виступають джерелом покриття матеріальних витрат, амортизації, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, непрямих податків, а також інших витрат пов'язаних з виробництвом продукції.

2. Варто зазначити, що підприємство будь – якої власності визнає свої доходи і пов'язану з ними частину затрат, які називаються витратами лише в момент реалізації продукції (робіт, послуг, товарів). Враховуючи це пропонується розширити класифікацію витрат, підпорядкувавши її кожну групу функціям управлінського обліку, що є необхідним для прийняття керівництвом фірми певних управлінських рішень.

3.Класифікація доходів відіграє важливу роль в управлінні господарюючим суб'єктом. Побудований на її основі аналітичний облік дає можливість менеджерам оперативніше реагувати на зміни у структурі доходів за сегментами ринку та видами продукції. В економічній літературі приділяється недостатньо уваги проблемі класифікації доходів, яка є необхідним елементом прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

4.Також варто зазначити - фінансовою категорією, що відображає позитивний фінансовий результат господарської діяльності підприємства, фірми, характеризує ефективність виробництва і свідчить про обсяг та якість виробленої продукції, стан продуктивності праці, рівень собівартості, є

прибуток. Це основний показник ефективного функціонування господарюючого суб'єкта, значно впливає на добробут власників, споживачів, на економічну ситуацію в країні шляхом поповнення державного бюджету сплатою обов'язкових платежів, податків, зборів. Обсяг отриманого прибутку має досить велике значення в діяльності підприємства.

Отже, значна роль прибутку в розвитку фірми і розкритті інтересів його власників та персоналу, а також держави визначають необхідність дослідження питань пов'язаних із використанням прибутку підприємства.

5. Витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності підприємства найважливіших елементів фінансової звітності, що формується в системі фінансового обліку. Витрати потрібні ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для виробництва молочної продукції, ведення організаційно-управлінської, маркетингової та іншої діяльності. Доходи необхідні підприємству для підтримання його нормальної життєдіяльності, збереження від кризових явищ і несподіванок, перспектив розвитку.

6.3 метою отримання оперативної та точної інформації про фінансові результати підприємств потрібно чітко розмежовувати їх за видами діяльності. Це зумовлює необхідність змін в організації та методиці їх обліку, а також змісту діючої форми Звіту про фінансові результати. Практичне використання підприємствами Звіту про сукупні доходи дозволить без додаткових часових і трудових затрат оперативно отримувати інформацію про результати їх діяльності в розрізі, необхідному для потреб управління.

7. Застосування програми 1Су фінансовому обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» дозволяє зменшити затрати на обробку даних, розраховувати точні дані про витрати, доходи та фінансові результати від операційної діяльності, надавати оперативну і неупереджену інформацію для фінансових менеджерів та здійснювати управлінський контроль за виробничими процесами виготовлення молочної продукції.

8. В оцінці доцільності та ефективності здійснення витрат від операційної діяльності і у визнанні доходів від операційної діяльності важливим є підтвердження повноти та достовірності інформації фінансового обліку і звітності на основі відповідних процедур аудиту. Використання аналітичних процедур на практиці часто застосовується. Адже вони сприяють розв'язанню завдань оцінки достовірності та надають неупереджену інформацію про кон'юнктуру інтересів за цією проблематикою.

9. Використання даних періодичної фінансової звітності сукупності із множинністю параметрів аналізу фінансових результатів не дають потрібного ефекту в оперативному ухваленні рішень в складній ситуації, що склалася на підприємстві. Отже саме тому проведення аналізу фінансових результатів від операційної діяльності потребує попереднього вибору обмеженого набору основних, найбільш важливих параметрів, що дають можливість своєчасно виявити певні резерви зростання ефективної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Використання цього дасть можливість створити прозорість процесу формування фінансових результатів від операційної діяльності даного молокопереробного підприємства, активізуватиме дію мотиваційних важелів і сприятиме своєчасному прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективної роботи керівництва.

### Список використаних джерел

1. Абрютіна М. С. Економіка підприємства : Підручник / Абрютіна М. С. – М. : Діло і Сервіс, 2004. – 528 с.
2. Арзамасцев А. Д. Інформаційне забезпечення управління підприємствами АПК : монографія / Арзамасцев А. Д., Якімова О. Ю. – Йошкар-Ола: МарГТУ, 2008. – 136 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
4. Бабій В. М. Деякі методичні аспекти обліку та аналізу виробничих витрат і собівартості продукції [Текст] / В. М. Бабій. – Тернопіль, 2000 // Наукові записки. – С.103-104.
5. Бабій В. М. Роль обліку, аналізу і аудиту в системі управління витратами підприємства [Текст] / В. М. Бабій. – Тернопіль, 2002 // Наукові записки. – Тернопіль, 2002. – Вип. 11. – С.121-124.
6. Баранцева С.М. Стратегічне управління прибутком торговельного підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 / С.М. Баранцева. – Донецьк, 2007. – 22 с.
7. Безверхий К.В. Класифікація непрямих витрат у системі управлінського обліку [Текст] / К. Безверхий // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2009. – №4. – С. 106-116.
8. Білоусова І.Д. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3-5.
9. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України : зб. наук.-техн. праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 117-123.

10. Богач А.Г. Проектування та організація АРМ бухгалтера: [навчально-методичний комплекс] / А.Г. Богач. – Тернопіль, 2011. - 177 с.
11. Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В. Економіка підприємства: навч. посіб. / Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В.: друге вид., випр. і доп. – К. : Каравела; Львів: Новий світ – 2000; 2001.- 298 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник / Бутинець Ф.Ф.- Житомир : ПП «Рута», 2006. – 512 с.
13. Бутинець Ф. Ф. Управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. Давидюк, З. Канурна, Н. Малюга, Л. Чижевська. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
14. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевські, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф. Ф. Бутиця – [7-е вид.]. – Житомир : Рута, 2006. – 832 с.
16. Ватаманюк С. Економічна теорія: макро- і мікроекономіка./ С. Ватаманюк. - К.: Альтернативи, 2001. – 606с.
17. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Гаращенко О.В. – К., 2004. – 19 с.
18. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
19. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
20. Гордієнко Н.І. Гордієнко Т.В., Єрохін Ю.М. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат. Науково-технічний збірник №89. – 2010. – 342 с.

21. Греськів Т.С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 15.01.06 / Греськів Т.С.; Класичний приватний ун-т. К., 2006. – 22 с.
22. Грузинов В. П. Економіка підприємства (підприємницька) : Підручник / Грузинов В. П. – [2-е вид.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 795 с.
23. Даниленко А.І. Фінансові проблеми реального сектора економіки та шляхи їх вирішення (наукова доповідь) / А.І. Даниленко, М.І. Савлук, О.Д. Василик та ін. // НАН України, Ін-т економіки. – К. : Вид-во "Лібра", 2001. – 49. – С. 189.
24. Деревій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні [Текст] / В. Деревій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 7-11.
25. Дзюбенко Л.М. Організаційно-економічне забезпечення прибутковості підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 / Л.М. Дзюбенко. – К. : Вид-во "Либідь", 2007. – 22 с.
26. Довбуш В. І. Проблемні аспекти розподілу загальнопромислових витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах [Текст] / В. І. Довбуш // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 10. – С. 114-118.
27. Донець Л.І. Управління формуванням прибутку підприємства в умовах ринкових відносин господарювання : монографія / Л.І. Донець, С.М. Баранцева. – Донецьк : Вид-во ДНУЕТ, 2009. – 255 с.
28. Друри К. Управлінський і господарський облік / К. Друри; пер. с англ. В. Н. Егорова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 1423 с.
29. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні – реалії сьогодення / В.В. Дяків // Економіка АПК. – 2010. – №8. – С. 76-80.
30. Економічна енциклопедія [Текст]: У трьох томах. Т.1 / Редкол. : ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000. – 864 с.

31. Економіка підприємства : Підручник / за заг. ред. Н. М. Ушакової. – К. : Київський нац. торг.-економ. ун-т, 2005. – 569 с.
32. Економіка підприємства : Підручник / за заг. ред. В. С. Рижиков. – К.: Видавничий дім «Слово», 2004. – 260 с.
33. Задорожний З.В. Опорний конспект лекцій з курсу «Управлінський облік» / З.В. Задорожний. – Тернопіль, 2009. – 101 с.
34. Камінська Т.Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т.Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. – К. : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. [Електронний ресурс]. – Доступний з [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnau/2010\\_154\\_3/10ktg.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_154_3/10ktg.pdf).
34. Кізіма Т.О. Доходи домогосподарств: інтерпретація сутності та проблеми детінізації / Т.О. Кізіма // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника. – Івано-Франківськ, 2009. – Вип. V. – 390 с. – С. 274-280.
35. Коваленко О. В. Класифікація витрат ресурсів як основа оцінювання собівартості продукції [Текст] / О. В. Коваленко // Економіка АПК. – 2008. – №4. – С. 90-95.
36. Кондратьєв О.В. Фактори забезпечення фінансової стійкості підприємства / О.В. Кондратьєв // Фінанси України. – 1997. – № 9. – С. 73-77.
37. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – 3-є вид.- К.: Каравела, 2006. – 560 с.
38. Костюк В. Нюанси обліку доходів і витрат підприємця [Текст] / Вікторія Костюк // Баланс. – 2009. – 30 квітня (№35): Спецвипуск: Підприємство і підприємець: взаємовигідна співпраця. – С. 29-31.
39. Кравчук О. Загальновиробничі витрати : організація обліку [Текст] / О. Кравчук // Дебет- Кредит. – 2008. – 27 жовтня (№43) : Додаток: Актуально про роздрібну торгівлю. – С. 27-31.



- 40.Кундицький О.О. Про прибуток як основне джерело заощаджень підприємств / О.О. Кундицький // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – №20. - С.98.
- 41.Кузнецова С. Класифікація витрат в управлінському обліку [Текст] / С. Кузнецова // Галицький економічний вісник. – 2004. – №1. – С.104-109.
- 42.Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту. Навчальний посібник. – К.: “Каравела”, 2002.- 504 с.
- 43.Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч.посіб. – К,.;, 2004. – 568 с.
44. Лебедзевич Я.В. Фінансові результати та їх контроль в системі бухгалтерського обліку: методологія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Я.В. Лебедзевич. - К., 2002. – 20 с.
- 45.Матейко С.Р. Класифікація витрат в системі господарського обліку [Текст] / С.Р. Матейко // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка. – 2003. – №14. – С.171-175.
- 46.Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 19-25.
47. Мельник Л.Г. Економіка підприємства: конспект лекцій: навч. посіб. / Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2004. – 412 с.
48. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(18). К.: Центр НЛ, 2009. – 252 с.
- 49.Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ „ІАМЦ АУ „СТАТУС”, 2007. – 1172 с.
50. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Пер. з англ. – К.: ТОВ «ІАМУ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.

52. Міклуха О.Л. Оцінка надзвичайної діяльності як інформаційного масиву у складі фінансової звітності // Вісник УДУВГП. Економіка. Збірник наукових праць. Випуск 2 (21) – Рівне – 2003 р. – С.342
51. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – К.: Центр НЛ, 2003. – 412 с.
52. Нападівська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападівська. – К.: КНТЕУ, 2010. – 648 с.
53. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
54. Нападівська Л. В. Управлінський облік : Підручник / Л. В. Нападівська. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т : Книга, 2004. – 544 с.
55. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8-9. – С. 50-62.
56. Національні стандарти бухгалтерського обліку// Все про бухгалтерський облік. – 2001. - № 37. - С. 45.
57. Никонович М.О., Редько К.О., Юр'єва О.А. Організація та методика аудиту: Навч. посібник. – К.: КНТЕУ, 2006. – 472 с.
58. Олійник О. В. Формування фінансових результатів сільськогосподарського виробництва / О. В. Олійник // Економіка АПК. – 2003. № 8. – С.52-57.
59. Остапенко Я. Питання економічної сутності, формування, обліку витрат на виробництво та собівартості продукції в умовах ринкових відносин [Текст] / Яна Остапенко // Наука молода. Збірник наукових праць ради молодих вчених Тернопільської академії народного господарства. Економічні науки. – 2009. – Вип. 11. – С. 191-194.
60. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К., 2003. - 260 с.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1.
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”. Затв. Міністерством фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. - №10. – С. 18 - 22.
65. Продиус Ю.І. Економіка підприємства: навч. посібник / Ю. І. Продиус– Х.: Одісей, 2004. – 416 с.
66. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): моногр. / Пушкар М. С. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
67. Пушкар М.С. Фінансовий облік [Текст]: підручник / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
69. Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Бачинський В.І., Організація первинного обліку та економічного аналізу на прикладі підприємств торгівлі: Навчальний посібник. – К.: ВД "Професіонал", 2004. – 480 с
68. Ракоча Є. МСБО: визнання й оцінка доходів [Текст] / Євгенія Ракоча // Головбух. – 2009. – 2 жовтня (№37) : Ціни та ціноутворення. – С. 18-21.
69. Римар Г. Економічна сутність і класифікація витрат [Текст] / Г. Римар // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка. – 2004. – №17. – С.215-218.
70. Савченко В. Я. Аудит: навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
71. Садовников О. А. Шляхи вдосконалення організації і методики аудиту обліку доходів за видами діяльності в умовах національних та міжнародних стандартів [Текст] / О. А. Садовников // Аудитор України. – 2008. – грудень (№21). – С. 29-32.
72. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз: навч. посібник / за ред. проф. Р.В.Федоровича [2-ге вид.]. - Тернопіль : Видавництво «Астон», 2010. – 624 с.
73. Тарасюк Г.М., Шваб Л.І. Планування діяльності підприємства: Навч. посібник / Г.М. Тарасюк, Л.І. Шваб. – К., 2003.

74. Теорія економічного аналізу: Підручник. / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович: За ред. Р.В. Федоровича. – Тернопіль: Укрмедкнига, 2002. – 320 с.
75. Теорія економічного аналізу: Підручник. / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович. – 2-е вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Астон, 2006. – 368 с.
76. Теорія економічного аналізу: економіко-математичний аспект / За ред. Р.В. Федоровича і О.Т. Івашука. – Тернопіль: Поліграфіст, 2005.
77. Труш В.Є. та ін. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: Навч.-мето. посібник. / В.Є. Труш, Т.А. Калінська, Т.А. Алексєєва, І.О. Дмитрієнко.; За ред. Проф. В.Є. Труша.- Херсон; Олді-плюс, 2002.- 128 с.
78. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. пос. / Л. О. Терещенко, І. І. Матвієнко–Губенко. – К. : КНЕУ, 2005. – 187 с.
79. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання: навч. посібн./ О.О. Терещенко – К. : Вид-во КНЕУ, 2003. – 554 с.
80. Турило, А.М. Управління витратами підприємства [Текст]: навч. посіб. / А. М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А.Турило – К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 120 с.
81. Усач Б. Ф. Аудит: Навчальний посібник. – К.: “Знання - Прес”, 2002. – 223 с.
82. Фінанси: навч. посіб. / В.С. Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г. Благун, І.Р.Чуй. – К.: Знання, 2006. – 247 с.
84. Фінанси підприємств: Підручник / Керівник авт. кол. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. 3-тє вид., перероб. та доп. - К.: КНЕУ, 2000. - 460 с.
83. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності за 2008 рік (млн.грн.) // <http://www.ukrstat.gov.ua/>
84. Фаріон І.Д., Гладчак Н.В. Організація обліку, аналізу і контролю : навч. посібник / І.Д. Фаріон, Н.В. Гладчак. - Тернопіль: ТНЕУ, 2010. - 556 с.

85. Фаріон І. Д. Управлінський облік : підруч. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : ЦУЛ, 2012. – 792 с.
86. Фінанси [Текст]: навч. посіб. / В.С. Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г. Благун, І.Р.Чуй. – К.: Знання, 2006. – 247 с.
87. Фінансова звітність – 2008 // Все про бухгалтерський облік. - 2009. - №7. – спец. випуск 230.
88. Фінансовий менеджмент: Підручник / Кер. кол.авт. і наук. ред. проф. А.М. Поддєрьогін. – К.: КНЕУ, 2005.- 536 с.
89. Фінансовий аналіз Навчальний посібник/ І. Б. Хома, Н. І. Андрушко, К. М. Слюсарчик. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2009.
90. Фінансовий аналіз: техніка розрахунків та моделювання економічних ситуацій: Навчальний посібник/ І.В.Алексєєв, А.С.Мороз, Є.М.Романів, І.Б.Хома.- Львів: Бескид-Біт, 2003.- 152 с.
91. Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учёта; / Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда [пер. сангл.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
92. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
93. Чибісов В. Класифікація витрат під час планування та в обліку [Текст] / В. Чибісов // Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – №7. – С. 91-92.
94. Чижишин О. Деякі аспекти обліку, звітності та контролю витрат виробництва [Текст] / О. Чижишин // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені В. Гнатюка. – 2005. – №19. – С. 219-221.
95. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №10. – С. 3-7.
96. Чеченьев В.И. Бухгалтерский учет.- М.: Инфра-М,- 2001.-256 с.
97. Чорна С. Еквіваленти грошових коштів як об'єкт бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 3. – С. 46-54.

- 98.Швиданенко Г. О., Олексюк О. І. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства: Монографія. — К.: КНЕУ, 2002. — 192 с.
- 99.Шелудько В. Фінансовий менеджмент: Підручник. - К.: Знання, 2006. - 439 с.
100. Шеремет А.Д. Комплексний аналіз господарської діяльності / А.Д. Шеремет. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 415 с.
- 101.Штефанич Д.А., Вашків П.Г., Попіна С.Ю. Підприємницький ризик: суть, оцінка та шляхи попередження. – Тернопіль: Астон, 2005.
102. Шурміна А.А. Методика обліку доходу від іншої операційної діяльності/ А.А. Шурміна //Вісник СевНТУ: Економіка і фінанси. — Севастополь: Вид-во СевНТУ, 2009.
103. Юрій С. І. Економічна теорія: політична економія: Підручник / за ред. С. І. Юрій. – К.: «Кондор», 2009. - 576с.
- 104.Яценко В. Методи прогнозування виробничих витрат [Текст] / В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №5. – С. 30-35.