

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ПОЛІСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АУДИТУ**

Кваліфікаційна робота  
на правах рукопису

**СИЧЕВСЬКА ЯНА ОЛЕКСАНДРІВНА**

УДК: 657.1.351

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ  
ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ТА ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня магістра

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

---

Я. О. Сичевська

Науковий керівник  
Цаль-Цалко Юзеф Сигізмундович,  
доктор економічних наук, професор

Житомир – 2020

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету

Рецензент: \_\_\_\_\_  
(місце роботи, посада, підпис і прізвище та ініціали)

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

Голова комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за результатами попереднього захисту:

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_ року.

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту  
д.е.н., проф. Мороз Ю.Ю. \_\_\_\_\_  
(підпис)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студент(ка) \_\_\_\_\_ захистив(ла) кваліфікаційну  
(прізвище та ініціали)  
роботу з оцінкою за шкалою ECTS \_\_\_\_\_, сума балів \_\_\_\_\_ за  
національною шкалою з оцінкою \_\_\_\_\_

Секретар ЕК \_\_\_\_\_  
(підпис) \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Сичевська Я. О. Формування інформаційної бази для управління доходами та їх оподаткування. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Поліський національний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

Встановлено роль підприємств молокопереробної галузі в національній економіці країни. Визначено зміст та здійснено класифікацію доходів, ідентифіковано основні показники доходів та охарактеризовано їх сутнісне наповнення. Розглянуто особливості визнання та формування доходів як за національними, так і за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Обґрунтовано значення бухгалтерського обліку в сфері формування доходів для прийняття управлінських рішень. Окреслено основні положення облікової політики та визначено складові наказу про облікову політику в частині формування доходів. Визначено систему первинних документів, які є основою для фіксування інформації про господарських операції в сфері доходів в обліку. Розроблено систему аналітичних рахунків до рахунків доходів. Розглянуто види фінансової звітності, де відображаються показники доходів, та наведено методику її формування з даних рахунків бухгалтерського обліку.

Розглянуто дохід як об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємства (дохід як складова формування прибутку до оподаткування) та податком на додану вартість (при розрахунку податкового зобов'язання). Наведено види первинних документів для формування доходу як показника в системі оподаткування. Виокремлено показники доходів у податковій звітності підприємства.

Висвітлено підходи до побудови управлінського обліку доходів та встановлено систему його інструментів: формування центрів відповідальності за доходами; бюджетування доходів; побудова системи аналітичних рахунків задля формування доходів; система управлінської звітності в сфері доходів. Визначено необхідність розширення інформаційного забезпечення менеджменту

підприємства шляхом розроблення показників управлінської звітності у сфері доходів.

Доведено доцільність формування облікової політики підприємства не лише в частині фінансового обліку, але і для здійснення податкових розрахунків. Запропоновано складові облікової політики в сфері оподаткування та ідентифіковано їх склад для податку на додану вартість. Визначено важливість такої облікової політики не лише для контролю за визначенням об'єктів оподаткування, але і для податкового планування на підприємстві.

*Ключові слова: доходи, бухгалтерський облік, оподаткування, облікова політика, звітність.*

## ABSTRACT

Sychevska Ya. O. Formation of information base for income management and their taxation. - Manuscript.

Qualification work for a master's degree in specialty 071 - Accounting and Taxation. - Polissya National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2020.

The role of dairy enterprises in the national economy has been established. The content and classification of incomes are determined, the main indicators of incomes are identified and their essential content is characterized. Peculiarities of recognition and formation of income according to both national and international accounting standards are considered.

The importance of accounting in the field of income generation for management decisions is substantiated. The main provisions of the accounting policy are outlined and the components of the order on the accounting policy in terms of revenue generation are determined. The system of primary documents is defined, which are the basis for recording information on business transactions in the field of income in accounting. A system of analytical accounts for income accounts has been developed. The types of financial statements are considered, which reflect the indicators of income, and the method of its formation from the data of accounting accounts is given.

Income as an object of taxation of the enterprise profit tax (income as a component of profit formation before taxation) and value added tax (when calculating the tax liability) is considered. The types of primary documents for the formation of income as an indicator in the tax system are given. The indicators of income in the tax reporting of the enterprise are singled out.

Approaches to the construction of income management accounting are highlighted and the system of its tools is established: formation of centers of responsibility for income; revenue budgeting; building a system of analytical accounts for revenue generation; system of management reporting in the field of income. The need to expand the information support of enterprise management by developing indicators of management reporting in the field of income is determined.

The expediency of forming the accounting policy of the enterprise not only in the part of financial accounting, but also for tax calculations is proved. The components of accounting policy in the field of taxation are proposed and their composition for value added tax is identified. The importance of such an accounting policy is determined not only for control over the definition of objects of taxation, but also for tax planning in the enterprise.

*Key words: income, accounting, taxation, accounting policy, reporting.*

## Зміст

Вступ.....	8
Розділ 1. Теоретичні основи формування доходів підприємства .....	10
1.1. Розвиток ринку молочної продукції в Україні та його роль в національній економіці.....	10
1.2. Економічний механізм формування доходів підприємства.....	18
Висновки до розділу 1 .....	24
Розділ 2. Оцінка стану формування інформаційної бази для управління доходами та їх оподаткування .....	26
2.1.Формування інформаційної бази для управління доходами в системі бухгалтерського обліку .....	26
2.2.Оподаткування доходів підприємства.....	34
Висновки до розділу 2 .....	39
Розділ 3. Розробка облікового процесу формування інформаційної бази для управління доходами та їх оподаткування .....	42
3.1. Формування інформаційної бази для управління доходами підприємства в системі управлінського обліку .....	42
3.2. Оцінка економічного механізму оподаткування доходів підприємств	48
Висновки до розділу 3 .....	54
Висновки .....	56
Список використаних джерел .....	60
Додатки .....	66

## ВСТУП

*Актуальність теми дослідження.* В сучасних умовах ринкової економіки суб'єкти бізнесу провадять діяльність, метою якої є отримання доходу. Наявність доходів підприємства свідчить, що продукція має свого покупця й відповідає всім вимогам та ринковому попиту за такими характеристиками як ціна, якість, функціональність тощо. Формування доходів є основою для самофінансування підприємства. Їх розмір повинен бути достатній для покриття витрат, виконання зобов'язань і створення чистого прибутку. Таким чином, категорія доходу у займає визначальне місце в системі господарювання суб'єктів бізнесу.

Управління доходами підприємства неможливе без якісного обліково-аналітичного забезпечення. Адже, саме системою бухгалтерського обліку створюється інформація про доходи, яка використовується менеджментом для виявлення можливих резервів розширення обсягів господарювання та збільшення доходів.

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* Дослідженню теоретичних, організаційних, методичних та практичних питань обліку доходів та їх оподаткування значну увагу приділяли у своїх працях вітчизняні вчені, зокрема Л. В. Гуцаленко, С. Ф. Голов, В. П. Завгородній, І. Д. Лазаришина, І. Панченко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, В. С. Рудницький, Л. В. Чижевська.

Однак, в сучасних умовах, коли збільшується практика використання міжнародних стандартів фінансової звітності, постає необхідність більш поглибленого вивчення цих питань.

*Постановка завдання.* Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень формування облікової інформації щодо доходів підприємства та їх оподаткування, вивчення практики обліку та оподаткування в частині доходів суб'єкта господарювання, розробка прикладних рішень щодо удосконалення обліку та оподаткування доходів.

Для досягнення поставленої мети у кваліфікаційній роботі сформульовано наступні завдання:



- охарактеризувати ринок молочної продукції в Україні та встановити його роль в національній економіці;

- дослідити економічну сутність доходів для ідентифікації їх як об'єктів обліку та оподаткування;

- розробити класифікацію доходів суб'єктів бізнесу з метою їх облікового відображення та аналітичних досліджень;

- визначити елементи облікової політики в частині формування доходів підприємства;

- розглянути рахунки доходів та розробити систему аналітичного обліку для їх формування;

- систематизувати показники фінансової звітності в частині доходів;

- розглянути доходи як об'єкт оподаткування;

- визначити систему показників доходів, що наводиться в податковій звітності;

– розглянути можливості формування інформаційної бази для управління доходами підприємства в системі управлінського обліку;

– визначити механізм та основні напрями побудови облікової політики в сфері оподаткування доходів.

*Методи дослідження.* В процесі дослідження використовувалися наступні наукові методи: індукції і дедукції; синтезу й аналізу; теоретичного узагальнення та порівняння; історичний і логічний; статистичний і аналітичний.

*Практичне значення одержаних результатів.* Проведені дослідження у кваліфікаційній роботі мають велике практичне значення і можуть використовуватися в діяльності підприємств.

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Розвиток ринку молочної продукції в Україні та його роль в національній економіці

Ринок молока та молокопродуктів є важливим елементом продовольчого ринку, а його розвиток є визначальною умовою соціальної стабільності і економічної незалежності будь-якої держави. Варто зазначити, що Україна має необхідні географічні і економічні умови задля розвитку ринку молока та молокопродукції. Разом з тим, цей сегмент ринку має нестабільний характер, що обумовлено недостатньою кількістю молочної сировини і невідповідністю її якості стандартами Європейського союзу. Все це призводить до зменшення попиту на молокопродукцію вітчизняного виробництва.

На ефективне функціонування ринку молока та молочних продуктів впливає взаємодія окремих структур елементів даного ринку (рис. 1.1).

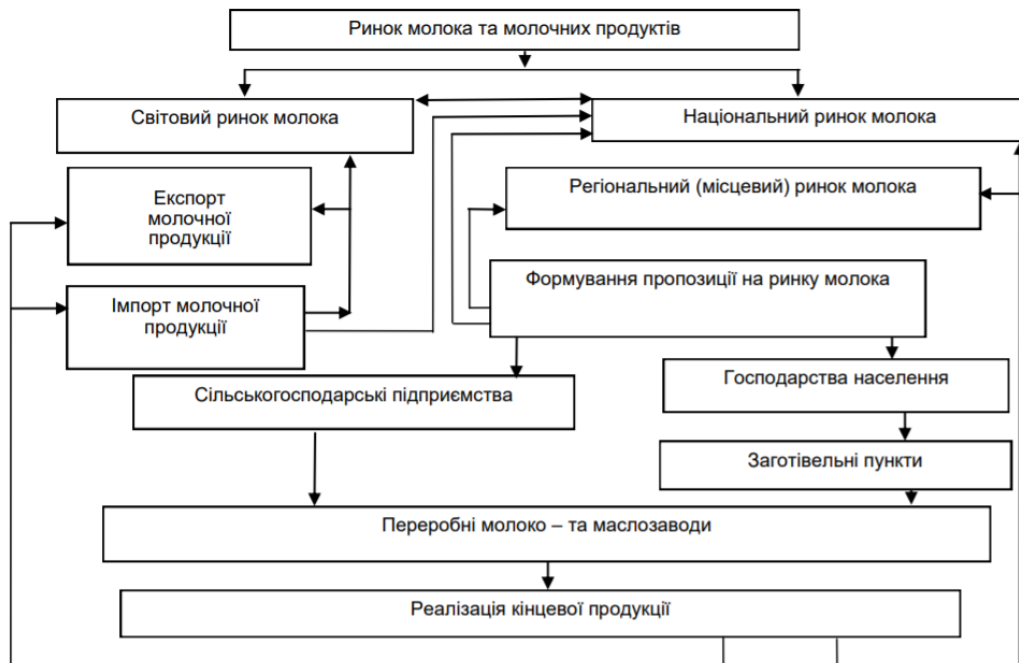


Рис. 1.1. Структура ринку молока і молочної продукції [35]

Ринок молочної продукції функціонує під впливом дії елементів ринкового механізму: попиту; пропозиції; ціни; конкурентоспроможності продукції. Ринковий механізм реагує на попит за допомогою зміни цін та забезпечує баланс

виробництва й пропозиції, так як це дві протилежні сили, що формують відносини на ринку.

Молочна продукція є однією з найважливіших складових щоденного меню кожної людини (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

## Споживання продуктів харчування в Україні

<i>(на одну особу за рік, кг)</i>			
Споживання продуктів харчування	2017	2018	2019
<b>М'ясо і м'ясні продукти</b> (у перерахунку на м'ясо, включаючи сало і субпродукти у натурі)	51,7	52,8	53,8
<b>Молоко і молочні продукти</b> (у перерахунку на молоко)	200,0	197,7	201,7
<b>Яйця, шт</b>	273	275	279
<b>Риба і рибні продукти</b>	10,8	11,8	12,5
<b>Цукор</b>	30,4	29,8	28,5
<b>Олія</b>	11,7	11,9	11,2
<b>Картопля</b>	143,4	139,4	135,6
<b>Овочі та баштанні продовольчі культури</b>	159,7	163,9	167,5
<b>Плоди, ягоди та виноград</b> (без переробки на вино)	52,8	57,8	59,2
<b>Хлібні продукти</b> (хліб, макаронні вироби у перерахунку на борошно; борошно, крупи, бобові)	100,8	99,5	97,2

Джерело [43]

Як видно з табл. 1.2 в Україні споживання молока та молочних продуктів однією особою в рік протягом 2017 – 2019 рр. коливається в межах 200 кг. Разом з тим, норма споживання молока однією особою в рік, що рекомендована Міністерством охорони здоров'я України становить 380 кг.

Виробництво молочної продукції в Україні здійснюється Сьогодні на ринку України функціонує багато підприємств в галузі переробки молочної сировини. Найбільш значимими є: АТ «Житомирський маслозавод», ПП «Білоцерківська агропромислова група», ПрАТ «Вімм-Білл-Данн Україна», ТОВ «Молочна компанія «Галичина», ТОВ «Данон», ПрАТ «Деражнянський молочний завод», ПрАТ «Дубномолоко», ПрАТ «Елопак Фастів», ПрАТ «Ічнянський молочно-консервний комбінат», ПАТ «Куп'янський молочно-консервний комбінат», ДП «Лакталіс – Україна», ТОВ «Лубенський молочний завод», ТОВ «Люстдорф», ПрАТ «Новгород-Сіверський сирзавод», ПрАТ «Обухівський молочний завод», ТОВ «Органік Мілк», ПрАТ «Первомайський МКК», ПрАТ «Комбінат Придніпровський», ДП «Ружин-молоко», ДП «Старокостянтинівський молочний

завод», ПрАТ «Тернопільський молокозавод», ТОВ «Фірма «Фавор», ПрАТ «Чаплинський маслосирзавод», ТДВ «Яготинський маслозавод».

Обсяги виробництва молочної продукції суб'єктами господарювання в Україні представлено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Обсяг виробництва молочних продуктів  
суб'єктами господарювання в Україні

Вид молочної продукції	Роки					Відхилення	
	2015	2016	2017	2018	2019	+, -	%
Молоко і вершки незгущені та без додавання цукру або інших підсолоджувальних речовин, тис.т	984,7	983,2	990,4	988	960,4	-24,3	-2,5
Молоко сухе знежирене (молоко і вершки в твердій формі), тис.т	51,2	48,5	47,6	38,1	34,5	-16,7	-32,6
Масло вершкове, тис.т	101,0	102,0	108,4	105,0	91,6	-9,4	-9,3
Сир свіжий неферментований (недозрілий та невитриманий; включаючи сир з молочної сироватки і кисломолочний сир), тис.т	67,8	70,2	68,2	72,6	64,0	-3,8	-5,6
Сир тертий, порошок, голубий і інший неплавлений (окрім свіжого сиру, сиру з молочної сироватки і кисломолочного сиру), тис.т	96,6	86,5	94,3	97,0	86,1	-10,5	-10,9
Сир плавлений (окрім тертого чи порошкового), тис.т	27,0	26,2	27,1	28,6	29,5	2,5	9,3
Молоко і вершки згущені підсолоджені, тис.т	51,6	44,4	42,8	34,9	35,7	-15,9	-30,8
Молоко та вершки коагульовані, йогурт, кефір, сметана і інші ферментовані продукти, тис.т	297,2	293,2	272,2	274,5	280,5	-16,7	-5,6
Йогурт рідкий і сквашене молоко ароматизовані (молоко та вершки коагульовані, йогурт, кефір, сметана і інші ферментовані продукти, ароматизовані чи із доданням фруктів, горіхів чи какао), тис.т	105,8	112,1	116,3	125,9	135,8	30,0	28,4
Морозиво і лід харчовий інший (включаючи шербет, льодяники; окрім сумішей та основ для приготування морозива), млн.л	135,8	148,9	151,8	156,3	157,4	21,6	15,9

Розраховано за даними [43].

Виробництво молочних продуктів за період 2015-2019 рр. скоротилося майже за всіма видами продукції окрім йогуртів рідких та сквашеного молока ароматизованих (зросло на 28,4 %) та морозива (зросло на 15,9 %).

Протягом 2015 – 2019 років відбулося значне зростання цін виробників на молочні продукти в Україні (табл. 1.3). Разом з тим, в 2019 р. збільшення ціни на ключові види продукції становило в межах 10 %.

Таблиця 1.3

## Індекси цін виробників на окремі види молочних продуктів в Україні

(%)

Вид молочної продукції	Роки					Відхилення п.п. (+,-)
	2015	2016	2017	2018	2019	
Молоко рідке оброблене (пастеризоване, стерилізоване, гомогенізоване, топлене, пептизоване)	122,3	118,6	122,4	109,4	108,8	-13,5
Масло вершкове та продукти молочні пастоподібні	129,5	141,0	115,7	110,3	106,8	-22,7
Сир твердий	138,3	119,4	118,7	107,7	107,1	-31,2

Розраховано за даними [43].

Що стосується експортно-імпоротної діяльності в сфері переробки молочної сировини, то спостерігається падіння обсягів експорту української молочної продукції паралельно із зростанням імпорту молокопродукції від зарубіжних товаровиробників (рис.1.2.).

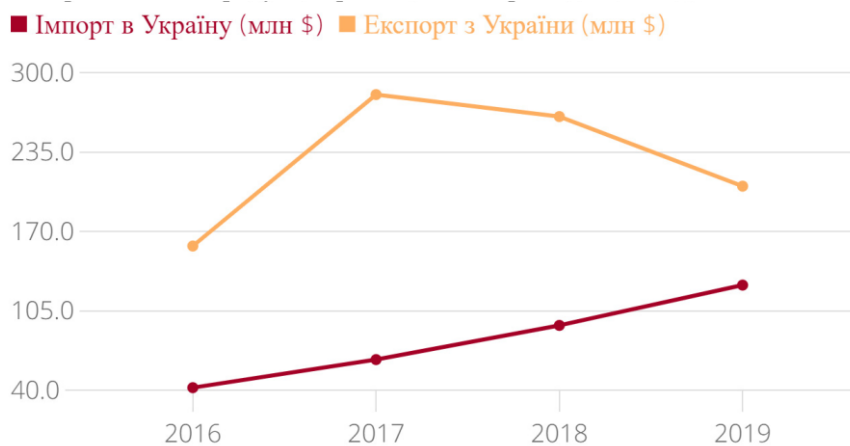


Рис. 1.2. Характеристика динаміки імпортно-експортних операцій на ринку молочної продукції [4]

Рис. 1.2 рисунок демонструє процес завоювання вітчизняного ринку європейськими товаровниками та занепад нашої молочної галуззі.

Найбільші експортери молочної продукції представлені на рис. 1.3.

№	НАЗВА КОМПАНІЇ	ЧАСТКА У СТРУКТУРІ ЕКСПОРТУ, %
1	ТОВ «ЛЮСТДОРФ»	30,74
2	ДП «ЛАКТАЛІС-УКРАЇНА»	24,29
3	ТОВ «ФУД ДЕВЕЛОПМЕНТ»	16,56
4	ПРАТ «ВМЗ «РОШЕН»	10,25
5	ТОВ «САНДОРА»	6,05
6	ТОВ "ЯМПІЛЬСЬКИЙ МАСЛОСИРЗАВОД"	3,16
7	ТОВ "ТИТАН"	2,31
8	ПРАТ "КОМБІНАТ "ПРИДНІПРОВСЬКИЙ"	1,93
9	ТДВ "БАШТАНСЬКИЙ СИРЗАВОД"	1,55
10	ПРАТ "КУП'ЯНСЬКИЙ МКК"	1,22
11	Інші	1,94

Рис. 1.3. ТОП-10 експортерів молочної продукції в Україні [45]

На відміну від експорту, імпорт молочної продукції зростає (рис. 1.4).

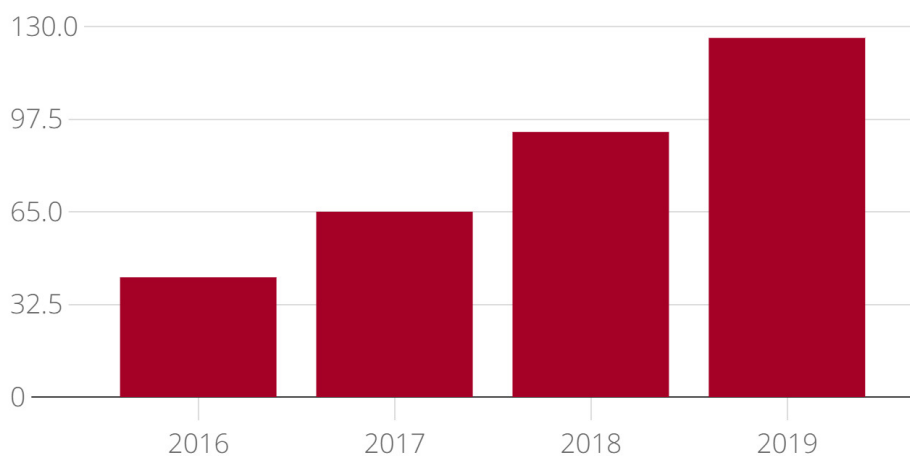


Рис. 1.4. Динаміка імпорту молочної продукції в Україну, млн.дол. [4]

З рис. 1.5 видно як в 2019 році збільшився імпорт сирів, вершкового масла та йогуртів.

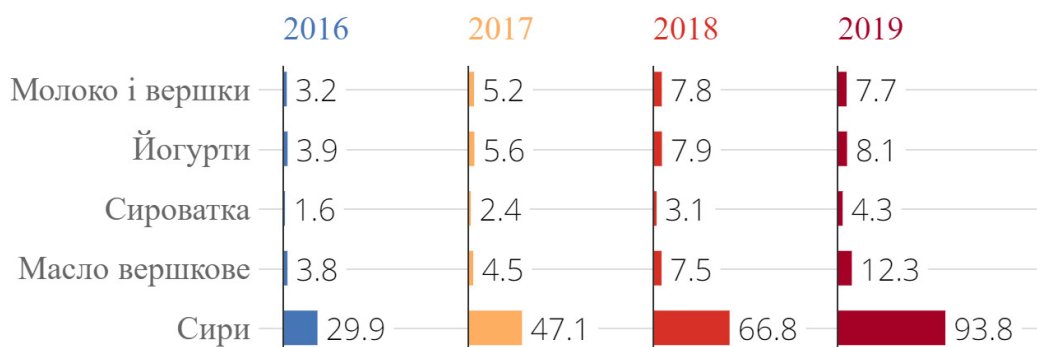


Рис. 1.5. Динаміка імпорту окремих видів молочної продукції в Україну, млн.дол. [4]

Найбільшим постачальником сиру в Україну є Польща, яка з 2016 р. по 2019 р. збільшила імпорт цієї продукції майже на 300 %. Наступні йдуть Німеччина і Франція із зростанням обсягів імпорту на 200 % кожна.

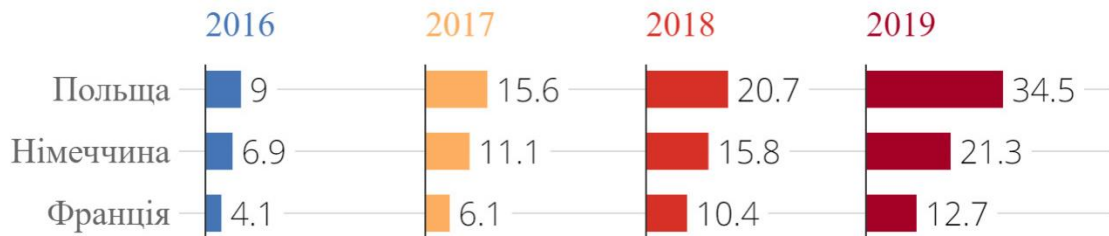


Рис. 1.6. Країни-імпортери сиру в Україну, млн.дол. [4]

Дещо іншою є ситуація щодо імпорту йогуртів. Так, протягом 2016-2017 років лідером в постачанні йогуртів в Україну була Бельгія, однак в 2018 році перехопили ініціативу виробники з Польщі, наростивши імпорт більш як в 3 рази.

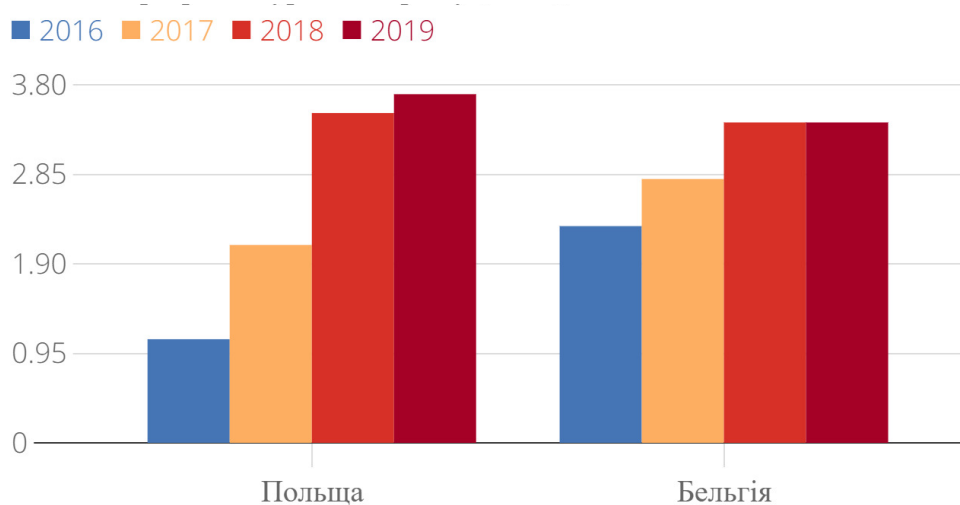


Рис. 1.7. Країни-імпортери йогурту в Україну, млн.дол.т [4]

Найбільші імпортери молочної продукції представлені на рис. 1.8.

Проблеми функціонування ринку молочної продукції пов'язані з дисфункціональністю наявної моделі ринкових відносин, що полягає в наявності конфлікту між усіма учасниками ринку: виробниками сировини; переробниками молока; торговельними мережами; державними інститутами, що мають відношення до галузі.

№	НАЗВА КОМПАНІЇ	ЧАСТКА У СТРУКТУРІ ЕКСПОРТУ, %
1	ТОВ "ТОРГТРЕЙД-2005"	58,88
2	ДП "ЛАКТАЛІС -УКРАЇНА"	12,71
3	ТОВ "АВС ІМПОРТ"	8,83
4	ТОВ "ГРУПА СПЦ"	3,70
5	ПП "ВЕСТТРЕЙД"	2,47
6	"УПЕМ" ТЗОВ	2,38
7	ТОВ "МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА"	1,87
8	ТОВ "СОНАТА-ТОРГ"	1,78
9	ТОВ "СІЛЬПО-ФУД"	1,55
10	ПП "МОЛОЧНІ ПРОДУКТИ"	1,4
11	Інші	4,43

Рис. 1.8. ТОП-10 імпортерів молочної продукції в Україну [45]

Проведений аналіз ринку молочної продукції дозволив встановити основні проблеми його функціонування, які лежать в площині: сфери виробництва молока як сировини; сфери переробки молока; сфери реалізації молочної продукції.

В зв'язку з цим, варто виділити основні завдання покращення виробництва молочних продуктів, які полягають у: підвищенні якості продукції; пошуків унікальних експортних пропозицій; гармонізації із нормами та вимогами Європейського союзу.

Для того, щоб змінити ситуацію, необхідно здійснювати структурні реформи, без яких Україна буде приречена на низькі рейтинги на світовому ринку та на дуже низькі обсяги іноземних інвестицій.

Одним з підприємств – визнаних лідерів на ринку морозива та заморожених продуктів в Україні, що давно та успішно функціонує на ринку молочної продукції є АТ «Житомирський маслозавод». Продукція підприємства користується великим попитом на ринку України, а також за її межами.

АТ «Житомирський маслозавод» є членом потужного громадського об'єднання асоціації українських виробників "Морозиво і заморожені продукти", до складу якого входять найбільші підприємства - виробники морозива і



заморожених продуктів в Україні: АТ "Житомирський маслозавод"; ПрАТ "Хладопром"; ТОВ "Ласунка"; ПАТ "Вінтер"; ПОГ АПВТ "Фірма Ласка"; ПрАТ "Геркулес"; ТОВ "Ажур фроузен фуд"; ТОВ "Левада", ПП "Урсуленко"; ТОВ "Пирятинський делікате"; ТОВ ВЗП "Еліка", а також підприємства супутніх галузей [41].

Основним видом продукції, яку виробляє АТ «Житомирський маслозавод» є морозиво, питома вага доходу від реалізації якого в загальному обсязі доходів становить 80 % (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Дохід від реалізації основних видів  
готової продукції АТ «Житомирський маслозавод»

Продукція	Роки				Динаміка 2019 р. від 2018 р.		
	2018		2019		тис.грн. (+,-)	%	п.п.
	тис.грн.	%	тис.грн.	%			
Морозиво	1443628	79,2	1459370	79,9	15742	1,1	0,7
Продукція незбираного молока	150504	8,3	160649	8,8	10145	6,7	0,5
Масло	87708	4,8	90935	5,0	3227	3,7	0,2
Сухе знежирене молоко	32962	1,8	41	0,0	-32921	-99,9	-1,8
Інша молочна продукція	108114	5,9	114761	6,3	6647	6,1	0,4
Разом	1822916	100,0	1825756	100,0	2840	0,2	0,0

Розраховано за даними [41].

Загальна сума доходів, представлена у звітності підприємства (табл. 1.5)

Як видно з табл. в результаті господарської діяльності АТ «Житомирський маслозавод» в 2019 р. отримало прибуток 134,4 млн.грн. Загальна сума доходів в 2019 р. становила 2222,7 млн.грн. Найбільшу питому вагу в доходах займає чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Таблиця 1.5

## Формування фінансового результату на АТ «Житомирський маслозавод»

(млн.грн.)

Показник	Роки		Відхилення 2019 р. від 2018 р.
	2018	2019	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2202992	2216103	13111
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1619340	1581147	-38193
Валовий прибуток	583652	634956	51304
Інші операційні доходи	6240	5064	-1176
Адміністративні витрати	64434	71381	6947
Витрати на збут	277999	324391	46392
Інші операційні витрати	14625	16410	1785
Фінансовий результат від операційної діяльності:прибуток	232834	227838	-4996
Інші фінансові доходи	17	28	11
Інші доходи	640	1 537	897
Фінансові витрати	60849	63889	3040
Інші витрати	597	710	113
Фінансовий результат до оподаткування:прибуток	172045	164804	-7241
Витрати (дохід) з податку на прибуток	33842	30441	-3401
Чистий фінансовий результат: прибуток	138203	134363	-3840

Розраховано за даними [41].

Розвиток молокопереробної галузі вимагає збільшення їх доходності та прибутковості. Виходячи з цього, актуальними для розгляду є питання інформаційного забезпечення управління доходами підприємств.

## 1.2. Економічний механізм формування доходів підприємства

Для розуміння механізму формування доходів підприємства, побудови ефективної системи їх бухгалтерського обліку, звітності, аналізу, контролю, прийняття виважених управлінських рішень, прогнозування і планування діяльності, підвищення рівня доходності суб'єкта господарювання, необхідно передусім розглянути їх сутність.

Для ідентифікації доходу як об'єкту обліку, аудиту, аналізу необхідно звернутися до положень бухгалтерського обліку.

За НП(С)БО 15 «Дохід» доходом визнається «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» [26].

В процесі господарювання формуються різні види доходів, які можливо формалізувати у систему показників (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

## Види та змістовне наповнення показників доходів підприємства

Показник	Змістовне наповнення
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг за вирахуванням наданих знижок, повернень проданих товарів та непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).
Інші операційні доходи	суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо. До цих доходів також уключаються дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції та дохід від зміни вартості біологічних активів.
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю;
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.
Дохід від участі в капіталі	дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.
Інші фінансові доходи	дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).
Інші доходи	доходи від реалізації фінансових інвестицій; доходи від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.
Дохід від благодійної допомоги	сума доходу, пов'язаного з благодійною допомогою, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.
Прибуток від впливу інфляції на монетарні статті	сума прибутку від впливу інфляції на монетарні статті, що визначається відповідно до діючого законодавства.
Дохід з податку на прибуток	загальна сума доходу з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Продовження табл. 1.6

Прибуток від припиненої діяльності після оподаткування	прибуток від припиненої діяльності після оподаткування та/або прибуток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації.
Дооцінка необоротних активів	сума дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшена на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).
Дооцінка фінансових інструментів	сума зміни балансової вартості об'єктів хеджування.
Накопичені курсові різниці	сума курсових різниць, які відображаються у складі власного капіталу та визнаються в сукупному доході.
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	інший сукупний дохід асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій у яких ведеться за методом участі в капіталі.
Інший сукупний дохід	сума сукупного доходу, для відображення якого за ознаками істотності не можна було виділити окрему статтю, або який не може бути включений до інших статей фінансової звітності.

Узагальнено автором за даними положень (стандартів) бухгалтерського обліку [24; 26], Інструкції по використанню плану рахунків бухгалтерського обліку [9].

Що стосується міжнародної практики ведення обліку доходів, то до 01.01.2018 р. він регулювався МСБО 18 «Дохід». Однак, ускладнення механізмів господарських операцій в процесі реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) призвело до необхідності перегляду положень зазначеного міжнародного стандарту та його удосконалення. З 01.01.2018 р. введено в дію МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», який визначає порядок визнання будь-якого доходу від звичайної діяльності внаслідок договору з клієнтом [23].

За МСФЗ 15 існує два визначення терміну дохід – у широкому і вузькому розумінні: 1) дохід (income) - це «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу» [23]; 2) дохід (revenue) – «дохід виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання» [23]. По суті, дохід у вузькому розумінні (revenue) – це дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Ключові зміни, що виникли із введенням в дію МСФЗ 15, полягають у:

1) використанні п'ятирівневої моделі визнання доходу (табл. 1.7);

Таблиця 1.7

**П'ятирівнева модель визнання доходу  
за МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами»**

Крок (етап)	Характеристика
1. Ідентифікація договору з замовником	<p>Договір є дійсним при одночасному виконанні таких умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• він схвалений сторонами і вони готові до виконання своїх зобов'язань;</li> <li>• права кожної сторони договору щодо наданих товарів або послуг можуть бути встановленими;</li> <li>• договір має комерційне значення;</li> <li>• за договором можуть бути визначені умови оплати;</li> <li>• висока ймовірність, що кошти за договором будуть отримані.</li> </ul> <p>У випадку, коли підприємство має одночасно два чи більше договори з одним замовником, воно може їх об'єднати за умови виконання таких умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• договори мають одну комерційну мету;</li> <li>• сума компенсації по одному договору залежить від ціни чи виконання іншого; або</li> <li>• товари або послуги по договорах (хоча б деякі) є одним зобов'язанням щодо виконання.</li> </ul>
2. Визначення зобов'язань щодо виконання договору	Необхідно чітко ідентифікувати товар або послуги, які є предметом договору і за якими виникають зобов'язання щодо виконання. Це важливо, тому що від кожного окремого зобов'язання необхідно визнати дохід окремо.
3. Визначення ціни договору	Ціна договору - це сума винагороди, яку підприємство очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів чи послуг покупцю. Ціна угоди може бути: фіксованою, змінною (якщо договором передбачено знижки, відстрочки, бонуси, штрафи тощо) чи в негрошовій формі.
4. Розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню	Підприємство має розподілити ціну договору відповідно до виконання зобов'язань. Якщо договором передбачена знижка, вона повинна бути розподілена пропорційно між зобов'язаннями пропорційно ціні продажу.
5. Визнання доходу	<p>Дохід визнається: або в момент передачі контролю, тобто одночасно після повного виконання зобов'язання; або протягом певного періоду виконання зобов'язання (виходячи із ступеня завершеності його виконання).</p> <p>Контроль вважається переданим якщо: підприємство має поточне право на оплату за актив; клієнт має право власності на актив; підприємство передало фізичне володіння активом; клієнт має суттєві ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом; клієнт прийняв актив.</p> <p>Дохід визнається протягом тривалого часу при виконанні наступних умов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• клієнт одночасно отримує та споживає вигоди від виконання підприємством свого зобов'язання;</li> <li>• клієнт контролює актив у процесі його створення або поліпшення;</li> <li>• виконання підприємством свого зобов'язання не створює активу з можливістю альтернативного використання.</li> </ul>

Упорядковано за даними [23].

2) більш детальному розкритті інформації про договори з контрагентами для задоволення потреб користувачів звітності.

Однак є договори та операції, які не регулюються МСФЗ 15. Це, зокрема, договори оренди, страхові договори, фінансові інструменти і інші контрактні права або зобов'язання, негрошові обміни між підприємствами.

Для побудови аналітичного обліку та контролю за доходами важливим є розроблення детальної науково обґрунтованої класифікації, яка базується на групуванні доходів за певними ознаками (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

## Класифікація доходів підприємства

Класифікаційна ознака	Вид доходу
Вид діяльності	операційні; інвестиційні; фінансові
Джерело доходу	від реалізації продукції; від реалізації товарів; від реалізації послуг; від реалізації робіт; від використання активів тощо
Періодичність отримання	місячні; квартальні; річні
Можливість планування	плановані; неплановані
Визнання	планові; фактичні
Форма отримання	грошові; негрошові
Спосіб отримання	активні; пасивні
Періодичність виникнення	минулих періодів; звітного періоду; майбутніх періодів
Характер виникнення	явні; неявні
Рівень оподаткування	оподатковувані, неоподатковувані
Право визнання	легальні; нелегальні
Ступінь суттєвості	суттєві; несуттєві
Рівень формування	підприємства; структурного підрозділу; господарської операції
Ступінь керованості	релевантні; нерелевантні
Географічний сегмент	відповідно до регіонального розподілу (район, ОТГ, область, країна)
Групи та види (асортимент) продукції	відповідно до виду економічної діяльності підприємства
Види економічних вигід	від зміни права власності на ресурси; у формі збільшення вартості активів; у формі зменшення суми зобов'язань
Вплив інфляційних процесів	реальний; номінальний
Регулярність отримання	регулярний; нерегулярний
Центр відповідальності	центру доходу;

Розглянуті в класифікації групи доходів взаємопов'язані та взаємодоповнюючі, а їх види – гнучкі, орієнтовані на сучасні особливості розвитку суб'єктів господарювання.

Основною складовою доходів будь-якого суб'єкта господарювання, без сумніву, є дохід від реалізації об'єктів його діяльності (продукції, товарів, робіт, послуг).

Дохід від реалізації, що створюється підприємством в процесі його господарської діяльності, формується під впливом кількісного і цінового факторів. Математично це можна представити як добуток обсягів об'єктів діяльності і ціни.

$$Д = К \times Ц,$$

де Д – дохід підприємства; К – кількість реалізованих об'єктів діяльності; Ц – ціна об'єктів діяльності.

Дохід підприємства вказує на величину реального обсягу об'єктів діяльності, які бажають придбати покупці при можливому рівні цін.

Ціна є важливою складовою формування доходу підприємства. Під час здійснення господарської діяльності застосовують вільні ціни й державні ціни.

Вільна ціна встановлюється підприємства самостійно за згодою сторін на всі види продукції, товарів, робіт, послуг, крім тих, за якими здійснюється державне регулювання.

Вільні ціни враховують витрати підприємства та прибуток без обмеження рівня рентабельності.

$$ЦВ = ВД + ПД (\text{не обмежується}) + ПД,$$

де ЦВ – вільна ціна на об'єкти діяльності; ВД – витрати на об'єкти діяльності; ПД – прибуток з об'єктів діяльності; ПД – податки з діяльності.

Вільна ціна за своїм змістом – це договірна ціна, оскільки продавець зацікавлений продати свій товар якомога дорожче, а покупець придбати його якомога дешевше. Тобто ціна встановлюється з урахуванням їх, хоча і суперечливих, економічних інтересів.

Державні регульовані ціни впроваджуються на товари, які мають визначальний вплив на загальний рівень та динаміку цін, мають суттєве соціальне значення, а також на товари, які виробляються підприємствами, що мають монопольне становище на ринку. Регульовані ціни формуються по

принципу вільного ціноутворення при умові їх певного державного регулювання щодо окремих видів продукції (робіт, послуг) за рахунок обмеження рівня рентабельності [46].

$$\text{ЦР} = \text{ВД} + \text{ПД} \left( \text{не більше } \text{ВД} \times \text{РС} : 100 \right) + \text{ПД},$$

де ЦОР – одержана регульована ціна на об'єкти діяльності; РС – рентабельність створення об'єкта діяльності, що не може перевищувати певний рівень (%).

Рентабельність – це сума прибутку (різниця між ціною і витратами), яку отримує підприємство з 1 грн. витрат (% , коп.).

Ціна – це економічна категорія об'єднує в собі: грошовий вираз вартості товарів; суму коштів, яку сплачує покупець та одержує продавець за одиницю товару (готової продукції, робіт, послуг); непряме вимірювання величини затраченої суспільно необхідної праці; кількісне співвідношення попиту та пропозиції.

Встановити ринкову ціну товару складно, бо на неї впливає велика кількість факторів: тип ринку; обсяг та динаміка попиту; еластичність споживчого попиту; економічні можливості покупців; витрати виробництва; ціна на аналогічні товари конкурентів; державне регулювання цін [46].

Ціна складається з окремих елементів:

$$\text{ЦД} = \text{ВС} + \text{АВ} + \text{ВЗ} + \text{СВ} + \text{ПД} + \text{ПП};$$

де ЦД – ціна на об'єкт діяльності, грн. коп.; ВС – виробнича собівартість; АВ – адміністративні витрати; ВЗП – витрати на збут; СВ – соціальні витрати підприємства; ПД – прибуток; ПП – податки, що відшкодовується з доходу.

Механізм формування доходів підприємства знаходиться в основі побудови системи їх обліку, аудиту, аналізу, контролю і оподаткування.

## **Висновки до розділу 1**

1. Ринок молока та молочної продукції являється важливою умовою соціальної стабільності і економічної незалежності будь-якої держави. Україна володіє всіма передумовами (географічними та економічними) для розвитку ринку молока та молочної продукції. Однак, цей ринковий сегмент має



складності у функціонуванні, що пов'язано з недостатнім обсягом молочної сировини та її невідповідності стандартам якості Європейського союзу. Ці фактори призводять до скорочення попиту на молочну продукцію українського виробництва.

2. Проведені дослідження ринку молочної продукції дозволили встановити ключові проблеми його функціонування, які лежать в площині дисфункціональності наявної в Україні моделі ринкових відносин та наявністю конфлікту між усіма учасниками ринку, зокрема: виробниками молочної сировини; переробниками молока; торгівельними суб'єктами господарювання; державними інституціями. Основні завдання для покращення виробництва молочних продуктів полягають в: підвищенні якості продукції; пошуку можливих експортних пропозицій; гармонізації із нормами якості та вимогами Європейського союзу.

3. Ключовим підприємством на ринку морозива та заморожених продуктів України є АТ «Житомирський маслозавод». Його продукція користується великим попитом серед покупців як на території України, а так і за її межами. Основним видом продукції, яку виробляє підприємство є морозиво, яке обсяг доходів від реалізації якого в загальному підсумку доходів становить 80 %.

3. Сучасні тенденції діяльності підприємств вимагають нових підходів до розробки класифікації доходів з метою побудови ефективної системи бухгалтерського обліку, звітності, аналізу, контролю, аудиту. Розроблена в роботі класифікація враховує складність структури та різноманіття процесів формування доходів і передбачає розподіл їх за такими ознаками, які дозволяють збирати інформацію про них й використовувати її для управління господарською діяльністю. Виокремлені в класифікації групи доходів є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, а їх види – гнучкими, орієнтованими на сучасні особливості розвитку бізнесу. Ефект від практичного застосування такої класифікації буде залежати від професійності облікового та управлінського персоналу, рівня застосування ІТ-технологій на підприємстві.

## РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА СТАНУ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ТА ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ

### 2.1.Формування інформаційної бази для управління доходами в системі бухгалтерського обліку

Організація облікового процесу доходів підприємства розпочинається із розроблення наказу про облікову політику та чітке виписування тих елементів, які стосуються конкретно доходів. Облікова політика має враховувати тільки ті положення бухгалтерського обліку, що мають альтернативні варіанти, та вимагають рішення щодо їх вибору. Чітко урегульовані нормативними актами положення не повинні дублюватися в обліковій політиці підприємства. Однак деякі положення потребують конкретизації у договірній політиці підприємства.

В наказі про облікову політику підприємства виділяють такі елементи щодо доходів [21]:

- класифікація доходів підприємства;
- метод оцінки ступеня завершення робіт операцій по наданню послуг;
- визнання доходів (від реалізації продукції (товарів та інших активів), надання послуг, від використання активів іншими суб'єктами господарювання);
- форми внутрішньої звітності щодо доходів;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (за умови виникнення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями)

Бухгалтерський облік доходів АТ «Житомирський маслозавод» здійснює відповідно з національними й міжнародними стандартами бухобліку та фінансової звітності на рахунках класу 7 «Доходи», які призначені для інформаційного забезпечення управління доходами від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, у відповідності до наявних об'єктів обліку, використовуються наступні рахунки (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Система рахунків для формування інформаційної бази  
для управління доходами на АТ «Житомирський маслозавод»

Рахунок	Формування інформаційної бази про:
70 «Доходи від реалізації»	доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт і послуг), а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.
71 «Інший операційний дохід»	доходи від: реалізації іноземної валюти; інших оборотних активів; операційної оренди активів; операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; отриманих штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які належать від боржників; списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів; одержаних безоплатно оборотних активів.
73 «Інші фінансові доходи»	доходи у вигляді: дивідендів; відсотків; відсотків, отриманих за строковими депозитними вкладками тощо.
74 «Інші доходи»	доходи від: зміни вартості фінансових інструментів; реалізації фінансових інвестицій; відновлення корисності активів; неопераційної курсової різниці; безоплатно одержаних активів.

Узагальнено на [9]

Після ідентифікації видів доходів, які отримує підприємство, та рахунків, на яких вони відображаються, важливим етапом побудови облікового процесу доходів є розробка системи їх аналітичного обліку.

На АТ «Житомирський маслозавод» аналітичний облік доходів від реалізації продукції ведеться на субрахунку 701 «Доходи від реалізації готової продукції» за [9]:

- ринками збуту – внутрішній (Україна); зовнішній;
- регіонами збуту в Україні – області, інший регіональний розподіл на вимогу підприємства (зони - північ, південь, схід, захід; райони, ОТГ тощо);
- країнами – за видами (назвами) країн;
- групами та видами (асортиментом) продукції, товарів, робіт, послуг;
- покупцями продукції (пов'язані сторони - дистриб'ютори; непов'язані сторони – оптові та роздрібні покупці).

Таблиця 2.2

**Фрагмент побудови системи аналітичних рахунків  
на АТ «Житомирський маслозавод» [9]**

Рахунок	Назва
<b>70</b>	<b><i>Доходи від реалізації</i></b>
<b>701</b>	<b>Дохід від реалізації готової продукції</b>
<b>701.1</b>	<b>Дохід від реалізації на ринку України</b>
<b>701.1.1</b>	<b>Дохід від реалізації в Житомирському регіоні</b>
701.1.1.1	<i>Дохід від реалізації морозива</i>
701.1.1.1.1	Дохід від реалізації ріжків
701.1.1.1.1.1	Дохід від реалізації ріжка «Райдуга»
701.1.1.1.1.2	Дохід від реалізації ріжка «Как-Тусім»
і т.д.	....
701.1.1.1.2	Дохід від реалізації фруктового льоду
701.1.1.1.3	Дохід від реалізації ескімо
і т.д.	.....
701.1.1.2	<i>Дохід від реалізації продукції з незбираного молока</i>
701.1.1.2.1	Дохід від реалізації молока
701.1.1.2.1.1	Дохід від реалізації молока пряжене жирністю 2,5 % масою 500 грам
701.1.1.2.1.2	Дохід від реалізації молока молока 2,5 % масою 900 грам
і т.д.	.....
701.1.1.2.2	Дохід від реалізації сметани
701.1.1.2.3	Дохід від реалізації йогурту
і т.д.	.....
701.1.1.3	<i>Дохід від реалізації масла</i>
701.1.1.3.1	Дохід від реалізації масла «Вологодське»
701.1.1.3.2	Дохід від реалізації масла «Хуторок селянський»
701.1.1.4	<i>Дохід від реалізації сухого знежиреного молока</i>
701.1.1.5	<i>Дохід від реалізації іншої молочної продукції</i>
701.1.1.5.1	Дохід від реалізації сиру жирністю 0 % масою 250 грам
701.1.1.5.2	Дохід від реалізації сиру жирністю 9 % масою 250 грам
701.1.1.6	<i>Дохід від іншої реалізації</i>
701.1.1.6.1	Дохід від реалізації замороженої продукції
701.1.1.6.1.1	Дохід від реалізації заморожених овочів
701.1.1.6.1.1.1	Дохід від реалізації цвітної капусти
701.1.1.6.1.1.2	Дохід від реалізації горошку
і т.д.	....
701.1.1.6.1.2	Дохід від реалізації заморожених сумішей
701.1.1.6.1.2.1	Дохід від реалізації суміші «Весняна»
701.1.1.6.1.2.2	Дохід від реалізації суміші «Гавайська»
і т.д.	.....
701.1.1.6.1.3	Дохід від реалізації заморожених напівфабрикатів
701.1.1.6.1.3.1	Дохід від реалізації «Хінкалі»
701.1.1.6.1.3.2	Дохід від реалізації «Млинців»
і т.д.	.....
<b>701.2</b>	<b>Дохід від реалізації на зовнішні ринки</b>
701.2.1	<b>Дохід від реалізації до Польщі</b>
і т.д.	.....

Стимулювання реалізації продукції відображається як зменшення величини доходів від продажу виходячи з суми, яку повинні заплатити покупці і продавці на кінець періоду. Інформація про стимулювання продажів формується на субрахунку 704 «Вирахування з доходу».

Підприємство просуває власну продукцію з допомогою: реклами; стимулювання покупців; торгових стимулювань. Ці програми включають: знижки; дисконти; купони; виплати за презентації в магазині чи торговому закладі.

Враховуючи наявні об'єкти обліку щодо інших доходів АТ «Житомирський маслозавод» відкриває субрахунки та аналітичні рахунки до рахунків 71 «Інший операційний дохід», 73 «Інші фінансові доходи» та 74 «Інші доходи»:

- дохід від операційної оренди активів - за видами активів та орендарями;
- дохід від курсових різниць - за видами валюти;
- дохід від списання кредиторської заборгованості - за кредиторами та видами кредиторської заборгованості;
- інші доходи від звичайної діяльності - за видами доходів;
- визнання доходів від амортизації раніше отриманих грантів – за видами грантів;
- дохід від продажу необоротних активів - за видами необоротних активів.

Записи на рахунках обліку доходів здійснюється на підставі первинних документів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Система первинних документів для відображення доходів підприємства

1. Дохід від реалізації	Прибутковий касовий ордер. Виписка банку. Рахунок-фактура. Товарно-транспортна накладна. Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Розрахунок (довідка) бухгалтерії.
2. Інший операційний дохід	Прибутковий касовий ордер. Виписка банку. Рахунок-фактура. Товарно-транспортна накладна. Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Договір оренди. Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей. Розрахунок (довідка) бухгалтерії.

3. Дохід від участі в капіталі	Розрахунок (довідка) бухгалтерії. Виписка банку.
4. Інші фінансові доходи	Прибутковий касовий ордер. Виписка банку. Рахунок-фактура. Товарно-транспортна накладна. Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.
5. Інші доходи	Прибутковий касовий ордер. Виписка банку. Рахунок-фактура. Товарно-транспортна накладна. Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Договір оренди. Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Договори та контракти із постачальниками і фінансово-кредитними установами.

упорядковано за даними [13].

Інформація, що накопичилася на рахунках обліку доходів, узагальнюється у фінансовій звітності підприємства.

За національним законодавством інформація щодо доходів підприємства розкривається у декількох формах фінансовій звітності, яка є стандартизованою з конкретним визначним переліком показників [24].

1. *Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)* (форма № 2), в якому узагальнюється інформація про доходи за звітний та попередній аналогічний звітний період. Зокрема, наводяться показники: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи [24].

Порядок формування показників звіту за рахунками бухгалтерського обліку наведено в табл.2.4 [24].

Таблиця 2.4

#### Порядок заповнення розділу I Звіту про фінансові результати [22]

Стаття (показник)	Код рядка	Інформаційна база рахунків обліку
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти по дебету рахунків 701, 702, 703 в кореспонденції з кредитом рахунку 791, з вирахуванням оборотів за дебетом рахунку 791 у кореспонденції з кредитом рахунку 704
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Оборот по дебету рахунку 791 в кореспонденції з кредитом рахунку 90
Валовий: прибуток	2090	Розрахунковий за рядками: 2000 + 2010 – 2050 – 2070
збиток	2095	

Стаття (проказник)	Код рядка	Інформаційна база рахунків обліку
Інші операційні доходи	2120	Оборот по дебету рахунку 71 в кореспонденції з кредитом рахунку 791
Адміністративні витрати	2130	Оборот по дебету рахунку 791 в кореспонденції з кредитом рахунку 92
Витрати на збут	2150	Оборот по дебету рахунку 791 в кореспонденції з кредитом рахунку 93
Інші операційні витрати	2180	Оборот по дебету рахунку 791 у кореспонденції з кредитом рахунку 94
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які зазначені у додаткових статтях
збиток	2195	
Дохід від участі в капіталі	2200	Оборот за дебетом рахунку 72 у кореспонденції з кредитом субрахунку 792
Інші фінансові доходи	2220	Оборот за дебетом рахунку 73 у кореспонденції з кредитом субрахунку 792
Інші доходи	2240	Оборот за дебетом рахунку 74 у кореспонденції з кредитом субрахунку 793
Фінансові витрати	2250	Оборот за дебетом субрахунку 792 у кореспонденції з кредитом рахунку 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Оборот за дебетом субрахунку 792 у кореспонденції з кредитом рахунку 96
Інші витрати	2270	Оборот за дебетом субрахунку 793 у кореспонденції з кредитом рахунку 97
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, що наведені у додаткових статтях
збиток	2295	
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Дебетовий оборот рахунку 98 — витрати з податку на прибуток або кредитовий оборот рахунку 98 — доходи з податку на прибуток
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Аналітичні дані за рахунками 71, 74, 94, 97
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування
збиток	2355	

Окремо подається інформація про сукупний дохід за його складовими: дооцінка (уцінка) необоротних активів; дооцінка (уцінка) фінансових інструментів; накопичені курсові різниці; частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств; інший сукупний дохід [24].

Таблиця 2.5

## Порядок заповнення розділу II. «Сукупний дохід»

## Звіту про фінансові результати [24]

Стаття (проказник)	Код рядка	Інформаційна база рахунків обліку
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Суму дооцінки об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, зменшену на суму уцінки таких об'єктів протягом звітного періоду в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Суму зміни балансової вартості об'єктів хеджування у порядку, визначеному П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»
Накопичені курсові різниці	2410	Курсові різниці, які відповідно до П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» відобразили у складі власного капіталу та визнали в іншому сукупному доході
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Частку іншого сукупного доходу асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, облік фінансових інвестицій в які веде за методом участі в капіталі
Інший сукупний дохід	2445	Суму іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або який не можна включити до інших статей, наведених у цьому розділі
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Суму: дооцінки (уцінки) необоротних активів; дооцінки (уцінки) фінансових інструментів; накопичених курсових різниць; частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств; іншого сукупного доходу
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Податок на прибуток, що пов'язаний з іншим сукупним доходом
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Інший сукупний дохід після вирахування податку на прибуток
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Суму чистого фінансового результату за звітний період та іншого сукупного доходу після оподаткування

2. Примітки до річної фінансової звітності (форма 5), де деталізуються показники доходів із Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) в наступних розрізах:

✓ Інші операційні доходи: операційна оренда активів; операційна курсова різниця; реалізація інших оборотних активів; штрафи, пені, неустойки; утримання об'єктів житлово-комунального і соціально-культурного призначення; інші операційні доходи;

✓ Доходи від участі в капіталі за інвестиціями в: асоційовані підприємства; дочірні підприємства; спільну діяльність;



✓ Інші фінансові доходи: дивіденди; фінансова оренда активів; інші фінансові доходи;

✓ Інші доходи: реалізація фінансових інвестицій; доходи від об'єднання підприємств; результат оцінки корисності; неопераційна курсова різниця; безоплатно одержані активи; інші доходи [24].

3. *Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»* (форма № 6), де інформація про доходи формується в розрізі визначених підприємством звітних сегментів (пріоритетних та допоміжних).

За кожним пріоритетним сегментом користувач може отримати інформацію щодо наступних показників доходів, які безпосередньо стосуються звітного сегменту): доходи від операційної діяльності ( в тому числі доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям, іншим звітним сегментам); інші операційні доходи; фінансові доходи (в тому числі доходи від участі в капіталі, інші фінансові доходи); інші доходи. Крім того, за нерозподіленими доходами формуються дані про доходи від операційної діяльності та фінансові доходи.

За допоміжними (господарським, географічним, виробничим, географічно-збутовим) сегментами надається інформація лише щодо доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям [24].

4. *Фінансова звітність малого підприємства* (форма 2-м «Звіт про фінансові результати» містить скорочений перелік показників: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; інші доходи [24].

5. *Фінансова звітність мікропідприємства* (форма 2-мс «Звіт про фінансові результати», де подаються показники: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші доходи [24].

6. *Примітки до фінансової звітності за П(С)БО* (складаються у довільній формі) повинні розкривати показники у випадку їх наявності на підприємстві: облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від

виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності; розподіл доходу за кожною групою; сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів; частка доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами [24].

7. *Звіті про управління*, де рекомендується формувати інформацію за напрямом "Результати діяльності" у вигляді аналізу результатів діяльності суб'єкта бізнесу, включаючи пояснення динаміки його розвитку підприємства протягом певного періоду.

Згідно міжнародних стандартів фінансової звітності форма «Звіту про прибутки та збитки», який є основним для формування інформації про доходи підприємства, не є жорстко регламентованою, а складається у довільній формі. МСБО 1 визначено лише перелік мінімальної кількості показників, що мають бути відображені в звіті. Інші показники наводяться за бажанням власника з використанням критерію їх суттєвості.

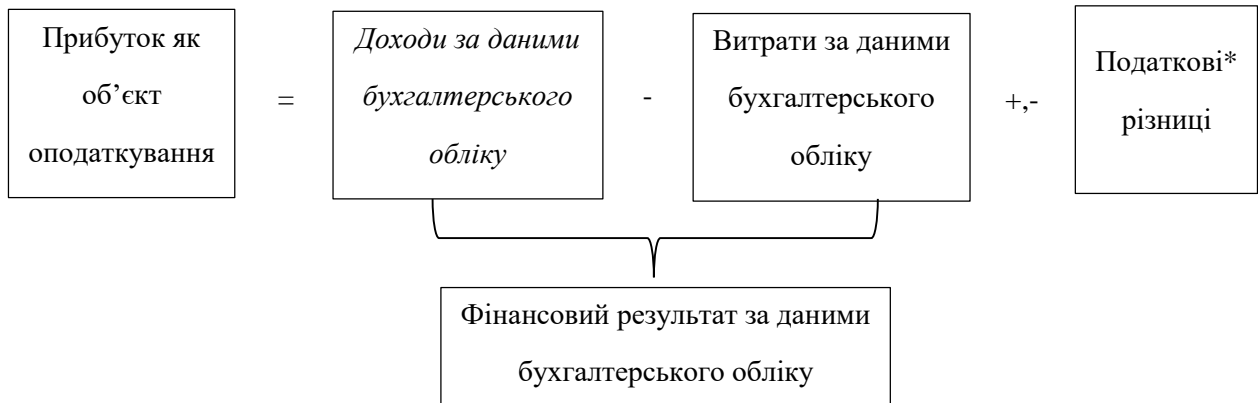
Щодо формату звітності, то він, як правило, може подаватися за двома підходами: доходи та витрати відображаються окремо - горизонтальний); (доходи і витрати відображаються послідовно – вертикальний) [24].

## **2.2.Оподаткування доходів підприємства**

Дохід підприємства є важливим показником, що використовується в системі оподаткування господарської діяльності підприємств України. Зокрема, він використовується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства, податком на додану вартість та, у випадку якщо підприємство перебуває на спрощеній системі оподаткування, єдиним податком.

Що стосується податку на прибутку, то дохід є важливою складовою розрахунку суми прибутку, що підлягає оподаткуванню (рис. 2.1). Загалом, податок на прибуток обраховують за бухгалтерським фінансовим результатом (прибутку або збитку), що коригується на різниці, які передбачені Податковим кодексом України. До різниць, які коригують фінансовий результат належать

амортизаційні різниці; різниці, які виникають під час формування резервів (забезпечень); різниці, що виникають у разі здійснення фінансових операцій.



\* для підприємств, які зобов'язані розраховувати різниці

Рис. 2.1. Механізм розрахунку прибутку з метою оподаткування

Отже, для обрахунку показника прибутку для оподаткування використовується інформаційна база рахунків бухгалтерського класу 7 «Доходи і фінансові результати».

Узагальнення інформації про доходи відбувається в податковій декларації з податку на прибуток підприємства (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

### Показники доходів в Податковій декларації

з податку на прибуток підприємства та інформаційна база їх формування [51]

Рядок	Показник	Інформаційна база
01	Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	<p>Інформаційною базою для заповнення цього показника є дані Звіту про фінансові результати (ф. № 2 чи спрощені форми № 2-м, № 2-мс, що використовуються суб'єктами малого підприємництва).</p> <p>Оскільки декларація заповнюється у гривнях без копійок, а Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) у тис. грн., то необхідно використовувати дані бухгалтерського обліку, які розраховані ще до округлень.</p> <p>Розрахунок цього показника здійснюється як сума усіх доходів, що одержувало підприємство за період:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• чистий дохід (виручка) від реалізації - ряд. 2000;</li> <li>• інші операційні доходи - ряд. 2120;</li> <li>• дохід від участі в капіталі - ряд. 2120;</li> <li>• фінансові доходи - ряд. 2220;</li> <li>• інші доходи - ряд. 2240.</li> </ul>

		<p>Про включення цих доходів роз'яснюється в консультації згідно листа ДФС у м. Києві від 16.03.2016 р. № 6300/10/26-15-12-05-11.</p> <p>Якщо використовується спрощена фінансова звітність для малих підприємств, то беремо ряд. 2280 форм № 2-м і 2-мс.</p> <p>Показник, визначений у рядку 01 Податкової декларації важливий тому, що за ним визначається, буде підприємство застосовувати при розрахунку об'єкту оподаткування податкові різниці чи ні (якщо дохід більше або менше 40 млн грн)</p>
07	Дохід за договорами страхування, співстрахування і перестрахування	Ці рядки заповнюються лише незначною кількістю підприємств, які займаються такими специфічними видами діяльності як страхова діяльність, випуск лотерей, азартні ігри. Для більшості підприємств ставиться прочерк у паперовій формі чи порожня комірка у електронній.
09	Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей	
11	Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів	
13	Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	

Наступним важливим податком, при розрахунку якого використовується показник доходу, є податок на додану вартість (ПДВ). Зокрема, від застосовується при нарахуванні податкового зобов'язання підприємства за податком на додану вартість.

Базою для розрахунку податкового зобов'язання (БЗ) є вартість реалізованих об'єктів господарської діяльності згідно договорів, що передбачають передачу прав власності на продукцію за визначену компенсацію незалежно від термінів її надання:

$$БЗ = РО \times ЦО,$$

де РО – обсяг реалізованих об'єктів господарської діяльності; ЦО – ціна за одиницю реалізованих об'єктів, яка визначена підприємством.

Податковим зобов'язанням (ПЗ) є сума, що отримана (нарахована) суб'єктом господарювання за реалізовані об'єкти господарської діяльності більше ціни, визначеної в договорі та яку потрібно сплатити до бюджету:

$$ПЗ = БЗ \times СО,$$

де СО – ставка оподаткування доданої вартості.

Щодо обліку податку на додану вартість, то до серпня 2019 р. він здійснювався відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затвердженої наказом Мінфіну від 01.07.1997 р. № 141, яка втратила чинність.

Тому підприємству необхідно самостійно організувати облік ПДВ відповідно до Інструкції про використання Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Для обліку податків, що сплачує підприємство, призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами», до якого можна відкрити 4 субрахунки: 641 "Розрахунки за податками"; 642 "Розрахунки за обов'язковими платежами"; 643 "Податкові зобов'язання"; 644 "Податковий кредит" [9].

Облік податку на додану вартість ведеться на [9]:

– субрахунок 641 "Розрахунки за податками", аналітичний рахунок 6412 «Податок на додану вартість» - щодо розрахунків за податком на додану вартість;

– субрахунок 643 "Податкові зобов'язання" - для обліку податкових зобов'язань за ПДВ, які виникають за правилами податкового законодавства у випадку, коли першою подією є отримання авансу (передоплати) від покупця чи замовника;

– субрахунок 644 "Податковий кредит" - для обліку податкового кредиту за ПДВ, який виникає за правилами податкового законодавства у випадку, коли першою подією є видача авансу (передоплати) продавцю.

Продавець, який реалізує готову продукцію (товари, роботи, послуги), отримує дохід та, одночасно, нараховує податкові зобов'язання з ПДВ.

Датою виникнення податкових зобов'язань є перша з подій:

- отримання коштів від покупця;
- відвантаження продукції.

Кореспонденція рахунків з обліку податкового зобов'язання з ПДВ при реалізації готової продукції наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

## Кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції

	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1. Перша подія — попередня оплата (аванс) за реалізовану продукцію			
1.1	Надійшла попередня оплата від покупця	311	681
1.2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	6412
1.3	Відвантажено продукцію покупцю (відображено дохід від реалізації продукції)	361	702
1.4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	643
2. Перша подія — відвантаження продукції			
2.1	Відвантажено продукцію покупцю (відображено дохід від реалізації продукції)	361	702
2.2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	6412

Нарахування податкового зобов'язання з ПДВ відбувається на підставі податкової накладної. Податкова накладна – це документ, що використовується платниками ПДВ задля обліку податкового зобов'язання та податкового кредиту, що виникають за цим податком. Вона створюється на дату появи податкового зобов'язання, що визначається за правилом першої події: датою відвантаження продукції, фактичного надання товару, роботи послуги; датою отримання попередньої оплати за готову продукцію, товари, роботи, послуги.

За результатами обліку на рахунках заповнюють податкову декларацію з податку на додану вартість. Зокрема доходи, з яких належать утримання податкового зобов'язання з ПДВ, відображаються в розділі 1 «Податкові зобов'язання» (табл. 2.8) [31].

Таблиця 2.8

## Показники доходу (обсягів реалізованої продукції)

в податковій декларації з податку на додану вартість (фрагмент декларації) [37]

Код рядка	І. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
		колонка А	колонка Б
1	Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою та ставкою 7 %, крім ввезення товарів на митну територію України:	х	х
1.1	операції, що оподатковуються за основною ставкою		
1.2	операції, що оподатковуються за ставкою 7 %		
2	Операції з вивезення товарів за межі митної території України	х	х
2.1	операції, що оподатковуються за нульовою ставкою		0
2.2	операції, що звільнені від оподаткування		х

3	Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою		0
4	Нараховано податкових зобов'язань відповідно до пункту 198.5 статті 198 та пункту 199.1 статті 199 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) за операціями, що оподатковуються за:	x	x
4.1	основною ставкою		
4.2	ставкою 7 %		
5	Операції, що не є об'єктом оподаткування, операції з постачання послуг за межами митної території України та послуг, місце постачання яких визначено за межами митної території України, операції, які звільнені від оподаткування		x
5.1	у тому числі операції, що звільнені від оподаткування		x
6	Послуги, отримані від нерезидента, місце постачання яких визначено на митній території України		

Отже доходи, за якими визначається податкове зобов'язання з ПДВ в декларації розподіляються за ставками оподаткування – 20 %; 7 %; 0%; звільнені від оподаткування.

## Висновки до розділу 2

1. Перший етап облікового процесу доходів підприємства полягає у розробленні наказу про облікову політику, що передбачає чітке визначення його елементів в частині формування доходів. Облікова політика повинна враховувати положення бухгалтерського обліку, які мають альтернативу у варіантах, і потребують прийняття рішення по їх вибору. В наказі про облікову політику підприємства необхідно виділити такі елементи стосовно доходів: класифікація доходів підприємства; метод оцінки ступеня завершення робіт операцій по наданню послуг; визнання доходів, отриманих від реалізації продукції, товарів, виконання робіт, надання послуг, використання активів; форми внутрішньої звітності щодо доходів; метод обчислення резерву сумнівних боргів (за умови виникнення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями).

2. Однією із найскладніших і найважливіших ділянок обліку доходів є процес документування господарських операцій. Від правильності його організації залежить визнання доходів в обліку, відображення у звітності та, як наслідок, використання сформованої інформації в системі управління. Процес документування бухгалтерського обліку доходів підприємства вимагає більш

чіткого регламентування в системі нормативних документів з метою уникнення неоднозначності трактування окремих категорій та термінів. Крім того, для уникнення дублювання окремих показників в різних первинних документах, доцільною є їх уніфікація на рівні держави.

3. Для організації обліку доцільно розробити в межах підприємства докладну систему аналітичного обліку, яка б враховувала особливості діяльності суб'єкта господарювання залежно від його галузевої належності. Запропонована схема аналітичного обліку дає можливість з достатнім ступенем повноти розкривати для користувачів інформацію щодо доходів за: регіональних розрізом; окремими географічними сегментами; видами продукції; асортиментом продукції. Це значно підсилить інформаційну наповненість облікової інформації і дозволить приймати виважені та ефективні управлінські економічні рішення.

4. Використання узагальненої облікової інформації щодо доходів відбувається за допомогою звітних показників. В цьому напрямі важливо сформувати достовірні показники фінансової звітності, особливо щодо формування «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)». Розуміння співвідношення статей звітності та інформації рахунків обліку сприятиме уникненню викривлення звітної інформації.

5. Дохід підприємства є важливим показником, що використовується в системі оподаткування господарської діяльності підприємств України. Зокрема, він використовується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства, податком на додану вартість та, у випадку якщо підприємство перебуває на спрощеній системі оподаткування, єдиним податком.

6. Однією із найскладніших ділянок податкового обліку є розрахунок податку на додану вартість. Наразі втратила чинність Інструкція з обліку податку на додану вартість, що породжує необхідність обліковим працівникам самостійно приймати рішення про відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з ПДВ. Тому, за доцільне вважаємо додати розділ щодо



оподаткування в наказ про облікову політику підприємства, де чітко вписати правила та процедури обліку податкового зобов'язання і податкового кредиту.

## **РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ТА ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ**

### **3.1. Формування інформаційної бази для управління доходами підприємства в системі управлінського обліку**

Сучасні підходи до ведення господарської діяльності висувають нові вимоги до формування інформаційного забезпечення підготовки та прийняття управлінських рішень та контролю за їх виконанням, що генерується в системі бухгалтерського обліку. Надзвичайно актуальними є питання, які пов'язані із розробкою нових та вдосконаленням вже наявних механізмів управління доходами. Тому виникає необхідність дослідження методики створення інформаційної моделі не тільки поточної, а і майбутньої діяльності, пов'язаної із створенням доходу.

Побудова управлінського обліку доходів – це значно складніший процес ніж ведення фінансового обліку.

Інструментами управлінського обліку доходів для інформаційного забезпечення системи управління є:

- формування центрів відповідальності за доходами;
- бюджетування доходів;
- побудова системи аналітичних рахунків задля формування доходів;
- система управлінської звітності в сфері доходів.

Формування центрів відповідальності за доходами.

«Складність і велика кількість господарських операцій, які здійснюються на підприємстві, не дають можливості його керівнику безпосередньо контролювати ці операції. В таких умовах виникає необхідність розділити підприємство на окремі сегменти або підрозділи й дозволити керівникам, які відповідають за ці структури, діяти самостійно, надаючи їм більший ступінь незалежності через делегування певних повноважень. До складу будь-якого суб'єкта господарювання входять структурні підрозділи, які визначають його

організаційну структуру і виконують різні функції. Їх очолюють керівники, які несуть відповідальність за результати діяльності своїх підрозділів та контролюють їх діяльність» [46].

«Центром відповідальності називають частину підприємства, підрозділ (сукупність функціональних дій), який очолює керівник, особисто відповідальний за результати його роботи. Центри відповідальності визначаються також як сегмент господарювання, керівник якого відповідає за конкретну сукупність діяльності» [46].

Традиційно виокремлюють чотири типи центрів відповідальності (рис. 3.1): центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

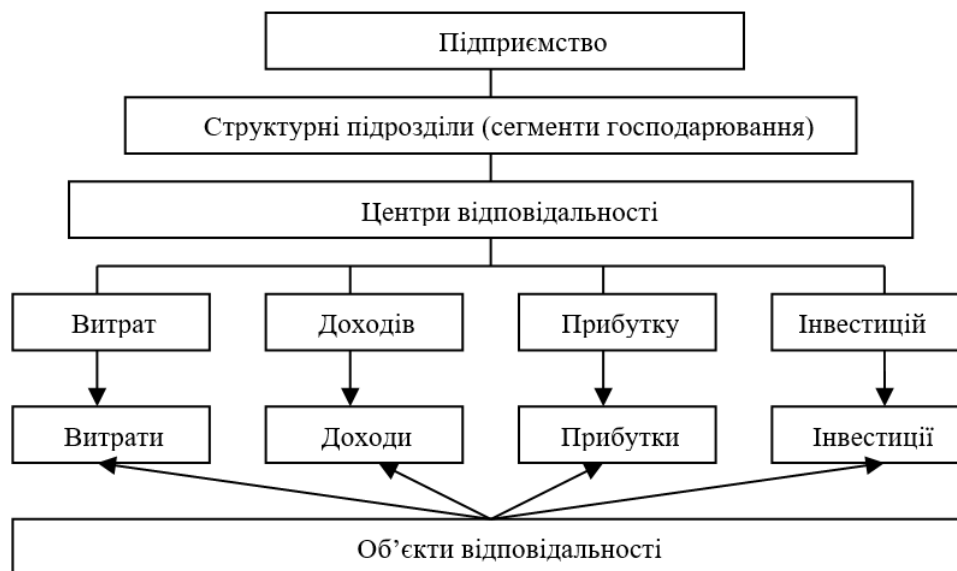


Рис. 3.1. Види центрів відповідальності підприємства

*Центри витрат* - це підрозділи суб'єкта господарювання, керівники яких відповідають тільки за витрати. Переважна більшість підрозділів підприємства являються в тому числі і центрами витрат. Вони можуть входити або до складу інших центрів відповідальності, або існувати окремо [46].

*Центри доходів* – це підрозділи маркетингової та збутової діяльності, керівництво яких відповідає тільки за виручку від реалізації продукції (товарів, послуг) та за витрати, які пов'язані із їх реалізацією (співвідношення доходів та витрат).

*Центрами прибутку* виступають підрозділи, керівники яких відповідають за фінансові результати їх діяльності. Керівництво центрів має можливість контролювати всі складові діяльності, від яких залежать обсяги прибутку: розміри виробництва і продажу; ціни; витрати. Центри прибутку працюють як самостійні господарюючі одиниці [46].

На підприємстві можуть виокремлюватися центри відповідальності фінансових результатів будь-якого виду та об'єкту діяльності. В таких центрах можуть знаходитися підлеглі по ієрархії центри доходи та витрат.

*Центрами інвестицій* є підрозділи підприємства, керівники яких відповідальні за результати діяльності щодо створеного суб'єктом бізнесу прибутку, інвестиційні процеси та за ефективність формування і використання капітальних вкладень. Завдання центру полягає у забезпеченні отримання максимальної ефективності від вкладених інвестицій та їх швидкої окупності [46].

Кожен центр відповідальності суб'єкта господарювання вносить свій внесок у фінансовий результат (у вигляді доходу чи здійснення витрат) та має нести відповідальність конкретно за свої дії.

Після виділення центрів доходів підприємства необхідно побудувати бюджети для кожного з них.

Формування доходів підприємства є процесом реалізації створених об'єктів діяльності метою якого є задоволення потреб та запитів споживачів. Основним завданням бюджету доходів є розробка і обґрунтування реальної програми збуту, що охоплює такі аспекти ринку як: система розподілу і постачання продукції, заходи для сприяння її реалізації, просування на ринку товарів та ціноутворення.

З допомогою бюджету доходів суб'єкт бізнесу отримує потрібну інформацію про: те, які саме вироби та чому бажають придбавати споживачі; про ціни, що споживачі готові заплатити; те, в яких регіонах попит на ці вироби найвищий; де реалізація продукції може принести найбільший прибуток; в які саме види виробництва та який вид діяльності найбільш вигідно вкласти ресурси; де територіально здійснювати процес господарської діяльності. Крім того,

бюджетування доходів дозволяє також зрозуміти, як саме підприємство повинно організувати процес реалізації продукції, яким чином потрібно проводити діяльність щодо просування її на ринку та будувати стратегію рекламних заходів. З використанням інформації бюджету доходів можна обрахувати різні варіанти ефективності виробничих витрат та збут виробів та послуг, визначити, які саме види продукції реалізовані, якому саме споживачу і в якому саме регіоні принесуть віддачу найбільшу в розрахунку на одну гривню, яка вкладена у виробництво, зберігання, транспортування, збут та рекламу.

Бюджетування реалізації продукції розробляється на підставі договорів, які укладаються між підприємством та споживачами. Як правило, такий портфель замовлень складається із 3-х розділів: поточних; середньострокових; перспективних.

На попит впливають: ціна; якість товару; упаковка; реклама; наявність взаємозамінних товарів; доходи покупців; діяльність продавців та торгових агентів; сервісне обслуговування; канали поширення товарів.

Бюджети доходів повинні відображати обсяги реалізованих створених об'єктів господарської діяльності як в натуральних, так і вартісних показниках за певний період (рік; місяць, квартал). Задля визначення можливого рівня реалізації необхідно враховувати: попит на продукцію; географію збуту; категорії покупців і їх пропозиції; сезонні коливання у виробництві. Варто зауважити, що навіть невеликі відхилення фактичного обсягу реалізації від запланованого можуть призвести до суттєвих зрушень більшості показників загального бюджету в порівнянні із їх фактичною величиною.

Сучасний умови господарювання підприємств вимагають від управлінського персоналу пошуку прихованих резервів для збільшення обсягів доходів. Роль банку інформації відіграє побудована в управлінському обліку система аналітичних рахунків обліку доходів на рівні центрів відповідальності у відповідності до запитів користувачів інформаційних ресурсів.

Класифікацію рахунків аналітичного обліку доходів можна побудувати за допомогою ієрархічного методу класифікації із використанням послідовної системи кодування.

Пропонуємо в умовах ведення автоматизованого обліку до рахунку 70 “Доходи від реалізації” виділити та додати аналітичні ознаки для рахунків управлінського обліку (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Аналітичні рахунки бухгалтерського обліку для управління доходом від реалізації продукції підприємства

Використання такої системи аналітичних рахунків в управлінському обліку дозволить розробити взаємозв'язану структуру синтетичних та аналітичних рахунків формування доходів за об'єктами діяльності і центрами відповідальності підприємства, що, як наслідок, покращить інформаційне забезпечення управління доходами підприємства.

Заключним етапом формування інформації в управлінському обліку є система управлінської звітності в сфері доходів.

Загалом, під управлінською звітністю розуміють документ, що відображає головні процеси, які здійснювалися суб'єктом бізнесу у звітному періоді. Кожне підприємство має самостійно визначати форми та структурні елементи управлінської звітності. Зміст такої звітності залежить від запиту на інформацію користувачів.

Призначення управлінської звітності за центрами відповідальності полягає у створенні інформаційної бази для ідентифікації доходів, які пов'язані з певними господарськими процесами і об'єктами діяльності. Крім того, показники, що формуються у звітності повинні давати можливість здійснювати такі процедури як: проведення аналізу доходів в розрізі даних аналітичних рахунків; визначення факторів, що впливають на зміну доходів; планування подальшої діяльності.

Система управлінської звітності має враховувати побудову системи обліку відповідно до центру відповідальності: чим нижчий є рівень звітності, тим детальнішими повинні бути показники про діяльність структурного підрозділу, та навпаки, чим вище рівень, тим інформація звітності за цими показниками буде більш узагальненою.

Принципи, які знаходяться в основі всіх форм управлінської звітності суб'єкта бізнесу, повинні бути для всіх однаковими:

- звіти, що передають наверх, необхідно формувати як комбінацію звітів, що підготовлені для керівників нижчих рівнів управління;
- у звітності повинна знаходитися інформація про як про бюджетні показники, так і про фактичні показники, а також відхилення, які виникають із зазначенням як сприятливих, так і несприятливих чинників;
- показники, які повністю є підконтрольними керівникам на цьому рівні управління, необхідно наводити окремо від тих, що підлягають контролю тільки частково.

Основною вимогою при розробленні системи управлінської звітності за центрами відповідальності повинен бути єдиний підхід. Звіти мають бути систематизовані, їх форми і методи – формалізовані та відображені в обліковій політиці. Управлінська звітність у сфері доходів повинна давати змогу визначати центр відповідальності, систему показників, можливість зведення інформації на рівні суб'єкта господарювання.

В процесі створення інформаційних ресурсів управлінського обліку потрібно враховувати, що інформація про доходи є первинною аналітичною

інформацією, що надходить в аналітичну підсистему для формування системи показників для їх контролю.

### **3.2. Оцінка економічного механізму оподаткування доходів підприємств**

Доходи підприємства є показником, на який впливає велика кількість факторів, серед яких кількість виготовлених та реалізованих об'єктів діяльності, їх ціна, а також сума податкових платежів, що утримується з таких доходів і яка належить сплаті до бюджету.

Об'єктивність формування сум податкових платежів та суми утриманих з доходу податків в значній мірі обумовлюється обраною підприємством обліковою політикою в частині оподаткування.

Облікова політика підприємства, яка розробляється з метою фінансового і управлінського обліку окремих об'єктів, вже набула значної практики. Однак, на сьогодні практично відсутній її механізм щодо формування об'єктів оподаткування та сум податкових платежів у суб'єктів бізнесу. Це є причиною формального підходу до складання облікової політики та унеможлиблює її використання важливого інструменту оптимізації оподаткування.

Важливість формування облікової політики підприємства в частині обліку податку на додану вартість пов'язана з тим, що помилки в процесі обліку податкових платежів, неповне нарахування та сплата податкового кредиту і податкового зобов'язання, невчасне складання податкової звітності спричиняє виникнення фінансових санкцій.

Облікова політика в системі обліку податку на додану вартість складається з організаційних, технологічних і методологічних аспектів, які враховують вимоги податкового і бухгалтерського законодавства, і також стратегічні орієнтири розвитку підприємства (рис.3.3.).

«При цьому на вибір методів й обґрунтування облікової політики, в тому числі і в частині ПДВ, впливає низка чинників, основними з яких є форма власності та організаційно-правова форма підприємства, галузева специфіка



підприємства, вид діяльності, організаційна структура управління й наявність структурних підрозділів, обсяги діяльності, продажу, наявність відокремлених підрозділів, система оподаткування, стратегія фінансово-господарського розвитку, матеріально-технічне оснащення, кваліфікація кадрів, технологічні особливості виробництва, системи й форми розрахунків із покупцями та постачальниками, взаємини з фінансовими структурами, система звітності перед власниками й іншими користувачами фінансової інформації, законодавство та перспективи його зміни тощо» [2].

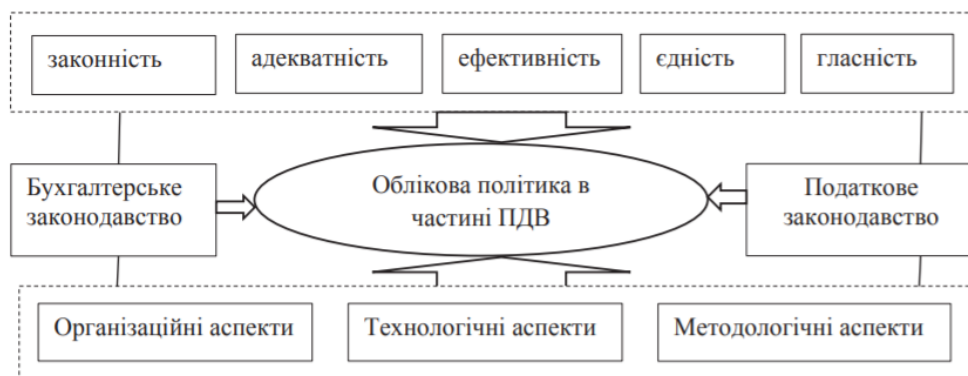


Рис. 3.3. Елементи облікової політики підприємства щодо податку на додану вартість

Облікова політика щодо податку на додану вартість базується на принципі послідовності використання норм та правил Податкового кодексу України і інших нормативних документів, що регулюють облік ПДВ.

Розробляючи облікову політику в частині податку на додану вартість, необхідно врахувати, що:

- ✓ всі поняття, правила і положення, які визначені Податковим кодексом України та іншими законами з питань оподаткування і митної справи, використовуються лише для регулювання відносин, які передбачені Податковим кодексом;
- ✓ якщо існує невідповідність понять, термінів, правил і положень в нормативних документах та Податковому кодексі України більшу вагу мають саме останні;

✓ терміни, які використовуються в Податковому кодексі України, однак не визначаються ним, застосовуються у значенні, яке встановлене іншим законодавством.

Технологічна складова облікової політики полягає, в першу чергу, на визначенні системи первинних документів у сфері формування податку на додану вартість, їх форм, порядку оформлення. Відповідно до вимог Податкового кодексу України з метою оподаткування платники податків повинні вести облік на підставі первинних документів.

У Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [32] передбачено, що господарські операції можуть документуватися з використанням бланків, виготовлених самостійно на підприємстві. В такому випадку, вони повинні містити передбачені законодавством обов'язкові реквізити. Разом з тим, в деяких нормативних документах в сфері оподаткування [40] зазначено, що платники податків мають використовувати для підтвердження господарських операцій лише типові форми первинних документів.

На нашу думку, з метою уникнення непорозумінь між податковими органами та суб'єктом господарювання, необхідно обов'язково обґрунтувати форми таких документів та систему їх реквізитів (показників) в Наказі про облікову політику, а в додатку до наказу – графіку документообороту визначити порядок їх використання. Таким чином в системі оподаткування беруться до уваги лише документи складені при фактичному здійсненні господарської операції і при наявності всіх обов'язкових реквізитів, що передбачені чинним законодавством.

У Листі Державної фіскальної служби України від 16.05.2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17 визначено, що для визнання господарських операцій в податковому обліку, первинні документи повинні обов'язково містити такі реквізити [51]:

✓ назва документа; дата; номер та місце його складання; назва платника податків, від імені якого складено документ (з зазначенням коду ЄДРПОУ підприємства-контрагента); посад та даних, які надають можливість

ідентифікувати осіб, що брали участь у документальному оформленні операції, в тому числі і щодо їх підписів; особистий підпис або підпис, який прирівняний до власноручного підпису;

✓ зміст операції - її вид (купівля (продаж), зберігання, транспортування, оплата тощо); найменування (номенклатура, асортимент) або інші характеристики товару і одиниця виміру;

✓ обсяг операції – кількість; ціна та загальна вартість або сума перерахування коштів без врахування ПДВ та сума ПДВ [51].

Технологічна складова облікової політики також передбачає формування робочого плану рахунків в частині обліку податку на додану вартість. За умови, коли було скасовано Інструкцію з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджену наказом Міністерства фінансів від 01.07.97 р. № 141 [51], ця складова облікової політики є надзвичайно важливою. Розробка обґрунтованих аналітичних рахунків дасть змогу відслідковувати проблемні операції, пов'язані з нарахуванням ПДВ.

Методична складова облікової політики включає варіанти відображення в обліку та одержання інформації про господарську діяльність, виходячи з альтернативних способів і специфіки діяльності підприємства [36].

На формування податку на додану вартість дуже впливає методика обліку запасів і необоротних активів. Зокрема, треба враховувати, що на податкові зобов'язання з податку на додану вартість в окремих випадках може впливати переоцінка. Це відбувається тоді, коли податок на додану вартість нараховується із бухгалтерської залишкової вартості основних засобів. Для прикладу, відповідно до Податкового кодексу України при реалізації необоротних активів база оподаткування не може бути нижчою їх балансової вартості, яка склалася відповідно даних бухгалтерського обліку на початок звітного періоду, в якому такий об'єкт продається. В разі переоцінки необоротних активів, база для нарахування податку на додану вартість при реалізації об'єктів буде визначатися виходячи із його переоціненої залишкової вартості.

На нашу думку, до складу елементів облікової політики доцільно додатково включити окремі положення з метою обґрунтування процесу ціноутворення у суб'єкта бізнесу (цінова політика та варіанти її здійснення; методика визначення цін і розрахунку середнього відсотка торгової націнки; випадки відхилення від політики ціноутворення). Це необхідно, тому що процес ціноутворення впливає і на визначення бази оподаткування податком на додану вартість, і на доходи підприємства.

Якщо підприємство планує в процесі господарювання встановлювати ціни нижче від звичайних, це необхідно відобразити в обліковій політиці:

- ✓ заплановані цінові знижки (для прикладу, за рекламування товару);
- ✓ торгові знижки (різниця між роздрібною ціною та більш низькою оптовою ціною);
- ✓ заплановані знижки як спосіб стимулювання збуту;
- ✓ незаплановане різке зменшення цін тощо.

Можливість реалізації за ціною, яка нижча від звичайної, може обґрунтовуватися стратегічною метою: вихід на новий ринок; розширення цільового сегменту; відвантаження товару за рахунок покупця; стовідсоткова передоплата тощо.

Окрім того, якщо суб'єктом господарювання здійснюються операції, які визнаються контрольованими відповідно до законодавства, обліковою політикою підприємства мають обов'язково бути обґрунтовані алгоритми ціноутворення.

Якщо необхідно, потрібно передбачити також використання механізму ціноутворення і у внутрішньогосподарських розрахунках. При цьому, особливу увагу необхідно звернути на окремі аспекти трансфертного ціноутворення.

Облікова політика є важливим інструментом податкового планування на підприємствах. На нашу думку, роль податкового планування в сучасних умовах господарювання суттєво зростає, тому що у період кризи загострюється проблема нестачі вільних оборотних активів на підприємствах, відповідно,

легальні шляхи мінімізації податкових платежів можуть спричинити часткове вирішення вищезазначеної проблеми.

«Податкове планування на підприємстві – це елемент податкової політики суб’єкта господарювання, який включає в себе різнобічний аналіз наявних податкових альтернатив та представлення на базі його результатів систематичних, легальних, планових дій, які спрямовані на оптимізацію податкових платежів з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності суб’єкта господарської діяльності» [33].

Податкові платежі з ПДВ в сучасних умовах проведення податкової реформи та стрімкої зміни податкового законодавства повинні стати об’єктом обмеженого управління та планування, враховуючи жорстко прописаний податковим законодавством порядок визначення податку на додану вартість, що підлягає сплаті до бюджету.

Проаналізувавши чинне податкове законодавство у сфері оподаткування податком на додану вартість та наявне наукове підґрунтя оптимізації сплати ПДВ через механізм податкового планування на підприємствах, представлено заходи податкового планування з метою оптимізації сплати ПДВ на підприємстві та очікувані результати від їх застосування (рис. 3.4).

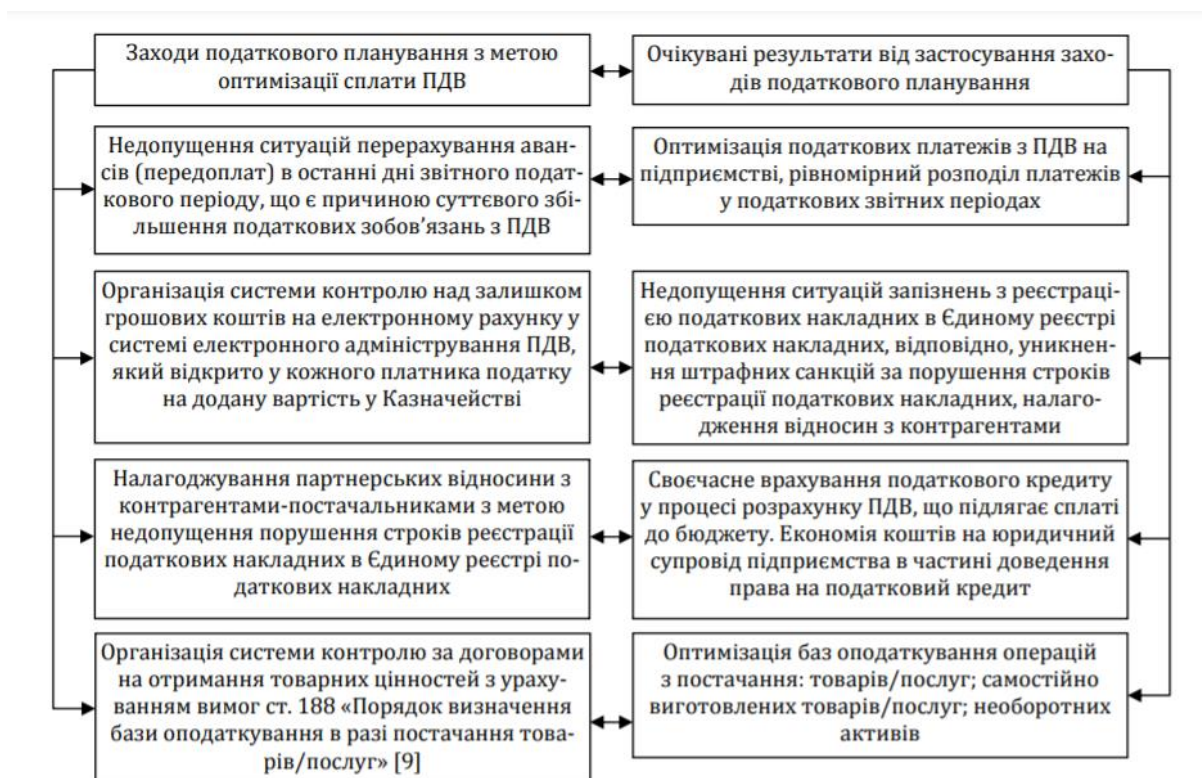


Рис. 3.4. Заходи податкового планування і очікувані результати від їх використання на підприємстві для оптимізації сплати податку на додану вартість

Податкове планування є складовою оптимізації податків та направлене на попередній розрахунок сум податків. Бюджет податків дозволяє завчасно та з деталізацією за податками та датами дізнатися про планову суму податкових платежів.

Однак, планування податків це не лише розробка податкового календаря, але приведення їх до оптимального розміру, який дозволяє підприємству розвиватися, мати достатню суму операційних коштів, коштів для фінансування господарської діяльності.

Податкове планування має бути оформлено документально і вбудовано в систему бюджетів підприємства.

### **Висновки до розділу 3.**

1. Управлінська ланка підприємства не може існувати без інформаційного продукту, що створюється в обліковій системі. При цьому, в обліково-аналітичних структурах підприємства формується інформація як про наявний стан суб'єкта бізнесу (рух його активів, капіталу і зобов'язань) – забезпечується системою фінансового обліку, так і інформація для розробки та прийняття управлінських рішень, в більшій мірі зорієнтована на прогноз діяльності – забезпечується системою управлінського обліку. Все це визначає облік як важливий елемент системи підтримки прийняття управлінських рішень, інструмент збору, обробки, передачі і інтерпретації інформації про діяльність суб'єкта бізнесу.

2. Формування показників управлінської звітності в сфері доходів підприємства дає можливість: сформувати інформаційні потреби суб'єктів управління, шляхом надання різних даних, що дозволяють здійснювати аналіз, оцінку та контроль діяльності як окремих підрозділів так і у цілому підприємства; узагальнювати інформацію щодо фінансового стану суб'єкта

бізнесу у формі, яка зручна для прийняття управлінських рішень; визначати мету і ключові показники ефективності діяльності окремих структурних підрозділів.

Таким чином, управлінська звітність: забезпечує формування важливої, прозорої та достовірної інформації; розкриває можливості стратегічного управління та розвитку економічного потенціалу підприємства; дозволяє вести оперативний контроль і своєчасне регулювання діяльності підрозділів суб'єкта господарювання.

Складання управлінської звітності вимагає ідентифікацію її користувачів, обсягів інформації, яка необхідна менеджменту для прийняття управлінських рішень, методики формування звітності та розрахунку показників ефективності діяльності підприємства і його підрозділів. Обрання форм та порядку складання управлінської звітності багато в чому залежить від особливостей діяльності підприємства, його організаційної структури

3. Ефективна діяльність суб'єкта бізнесу неможлива без детально продуманої облікової політики, а також невід'ємної її складової – облікової політики в сфері оподаткування. Підприємства мають формувати облікову політику ретельно та виважено, з врахуванням всіх особливостей обліку податку на додану вартість, які передбачені податковим законодавством. Якщо врахувати всі ці особливості в обліковій політиці, це значно полегшить роботу з обліку податку на додану вартість, та буде запобігати виникненню проблемних ситуацій на підприємствах.

## ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження зроблено висновки як в частині теорії, так і в частині практики.

1. Ринок молока і молочної продукції є важливою умовою соціальної стабільності і економічної незалежності будь-якої держави. Україна володіє всіма передумовами (географічними та економічними) для розвитку ринку молока та молочної продукції. Однак, цей ринковий сегмент має складності у функціонуванні, що пов'язано з недостатнім обсягом молочної сировини та її невідповідності стандартам якості Європейського союзу. Ці фактори призводять до скорочення попиту на молочну продукцію українського виробництва.

2. Проведені дослідження ринку молочної продукції дозволили встановити ключові проблеми його функціонування, які лежать в площині дисфункціональності наявної в Україні моделі ринкових відносин та наявністю конфлікту між усіма учасниками ринку, зокрема: виробниками молочної сировини; переробниками молока; торгівельними суб'єктами господарювання; державними інституціями. Основні завдання для покращення виробництва молочних продуктів полягають в: підвищенні якості продукції; пошуку можливих експортних пропозицій; гармонізації із нормами якості та вимогами Європейського союзу.

3. Ключовим підприємством на ринку морозива та заморожених продуктів України є АТ «Житомирський маслозавод». Його продукція користується великим попитом серед покупців як на території України, а так і за її межами. Основним видом продукції, яку виробляє підприємство є морозиво, яке обсяг доходів від реалізації якого в загальному підсумку доходів становить 80 %.

3. Сучасні тенденції діяльності підприємств вимагають нових підходів до розробки класифікації доходів з метою побудови ефективної системи бухгалтерського обліку, звітності, аналізу, контролю, аудиту. Розроблена в роботі класифікація враховує складність структури та різноманіття процесів формування доходів і передбачає розподіл їх за такими ознаками, які дозволяють збирати інформацію про них й використовувати її для управління господарською



діяльністю. Виокремлені в класифікації групи доходів є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, а їх види – гнучкими, орієнтованими на сучасні особливості розвитку бізнесу. Ефект від практичного застосування такої класифікації буде залежати від професійності облікового та управлінського персоналу, рівня застосування ІТ-технологій на підприємстві.

4. Перший етап облікового процесу доходів підприємства полягає у розробленні наказу про облікову політику, що передбачає чітке визначення його елементів в частині формування доходів. Облікова політика повинна враховувати положення бухгалтерського обліку, які мають альтернативу у варіантах, і потребують прийняття рішення по їх вибору. В наказі про облікову політику підприємства необхідно виділити такі елементи стосовно доходів: класифікація доходів підприємства; метод оцінки ступеня завершення робіт операцій по наданню послуг; визнання доходів, отриманих від реалізації продукції, товарів надання послуг, від використання активів господарювання; форми внутрішньої звітності щодо доходів; метод обчислення резерву сумнівних боргів (за умови виникнення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями).

5. Однією із найскладніших і найважливіших ділянок обліку доходів є процес документування господарських операцій. Від правильності його організації залежить визнання доходів в обліку, відображення у звітності та, як наслідок, використання сформованої інформації в системі управління. Процес документування бухгалтерського обліку доходів підприємства вимагає більш чіткого регламентування в системі нормативних документів з метою уникнення неоднозначності трактування окремих категорій та термінів. Крім того, для уникнення дублювання окремих показників в різних первинних документах, доцільною є їх уніфікація на рівні держави.

6. Для організації обліку доцільно розробити в межах підприємства докладну систему аналітичного обліку, яка б враховувала особливості діяльності суб'єкта господарювання залежно від його галузевої належності. Запропонована схема аналітичного обліку дає можливість з достатнім ступенем повноти

розкривати для користувачів інформацію щодо доходів за: регіональних розрізом; окремими географічними сегментами; видами продукції; асортиментом продукції. Це значно підсилить інформаційну наповненість облікової інформації і дозволить приймати виважені та ефективні управлінські економічні рішення.

7. Використання узагальненої облікової інформації щодо доходів відбувається за допомогою звітних показників. В цьому напрямі важливо сформуванню достовірні показники фінансової звітності, особливо щодо формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Розуміння співвідношення статей звітності та інформації рахунків обліку сприятиме уникненню викривлення звітної інформації.

8. Дохід підприємства є важливим показником, що використовується в системі оподаткування господарської діяльності підприємств України. Зокрема, він використовується для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємства, податком на додану вартість та, у випадку якщо підприємство перебуває на спрощеній системі оподаткування, єдиним податком.

9. Однією із найскладніших ділянок податкового обліку є розрахунок податку на додану вартість. Наразі втратила чинність Інструкція з обліку податку на додану вартість, що породжує необхідність обліковим працівникам самостійно приймати рішення про відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з ПДВ. Тому, за доцільне вважаємо додати розділ щодо оподаткування в наказ про облікову політику підприємства, де чітко виписати правила та процедури обліку податкового зобов'язання і податкового кредиту.

10. Управлінська ланка підприємства не може існувати без інформаційного продукту, що створюється в обліковій системі. При цьому, в обліково-аналітичних структурах підприємства формується інформація як про наявний стан суб'єкта бізнесу (рух його активів, капіталу і зобов'язань) – забезпечується системою фінансового обліку, так і інформація для розробки та прийняття управлінських рішень, в більшій мірі зорієнтована на прогноз діяльності – забезпечується системою управлінського обліку. Все це визначає облік як

важливий елемент системи підтримки прийняття управлінських рішень, інструмент збору, обробки, передачі і інтерпретації інформації про діяльність суб'єкта бізнесу.

11. Формування показників управлінської звітності в сфері доходів підприємства дає можливість: сформувати інформаційні потреби суб'єктів управління, шляхом надання різних даних, що дозволяють здійснювати аналіз, оцінку та контроль діяльності як окремих підрозділів так і у цілому підприємства; узагальнювати інформацію щодо фінансового стану суб'єкта бізнесу у формі, яка зручна для прийняття управлінських рішень; визначати мету і ключові показники ефективності діяльності окремих структурних підрозділів.

Таким чином, управлінська звітність: забезпечує формування важливої, прозорої та достовірної інформації; розкриває можливості стратегічного управління та розвитку економічного потенціалу підприємства; дозволяє вести оперативний контроль і своєчасне регулювання діяльності підрозділів суб'єкта господарювання.

Складання управлінської звітності вимагає ідентифікацію її користувачів, обсягів інформації, яка необхідна менеджменту для прийняття управлінських рішень, методики формування звітності та розрахунку показників ефективності діяльності підприємства і його підрозділів. Обрання форм та порядку складання управлінської звітності багато в чому залежить від особливостей діяльності підприємства, його організаційної структури

12. Ефективна діяльність суб'єкта бізнесу неможлива без детально продуманої облікової політики, а також невід'ємної її складової – облікової політики в сфері оподаткування. Підприємства мають формувати облікову політику ретельно та виважено, з врахуванням всіх особливостей обліку податку на додану вартість, які передбачені податковим законодавством. Якщо врахувати всі ці особливості в обліковій політиці, це значно полегшить роботу з обліку податку на додану вартість, та буде запобігати виникненню проблемних ситуацій на підприємствах.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Брік С.В., Мардус О.О. Особливості організації обліку, аудиту та аналізу доходів і витрат підприємства з метою формування його фінансового результату (прибутку). *Журнал Київського університету ринкових відносин «Економіка. Бізнес-адміністрування. Право»*. № 2(2). 2017. С. 279 – 290.
2. Бурова Т. А. Облікова політика податкових платежів на підприємстві та шляхи її удосконалення. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка*. 2014. Вип. 149. С. 3-10. URL.: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdusg\\_2014\\_149\\_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vkhdusg_2014_149_3)
3. Васильєва В.Г., Семенюк Д.Ю. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 128–139. URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/141>
4. Віннічук Ю. Чому через зміцнення гривні імпорт витісняє українських виробників. *Бізнес цензор*. Випуск від 15.01.20 р. URL.: [https://biz.censor.net/resonance/3169872/chomu\\_cherez\\_zmtnennya\\_grivn\\_mport\\_vitsnya\\_ukranskih\\_virobnikv](https://biz.censor.net/resonance/3169872/chomu_cherez_zmtnennya_grivn_mport_vitsnya_ukranskih_virobnikv)
5. Войтенко Т. Визнання доходу за МСФЗ 15: ключові моменти. *Податки & бухоблік*. 2019. № 91. URL.: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105334.html>
6. Гладій І. О. Управлінська звітність підприємства: принципи формування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 23. 2018. С. 604 – 608.
7. Гуріна Н.В. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи вирішення. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 12. Серія «Економічні науки». Частина 1. 2015. С. 203 – 205. URL.: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_12/51.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_12/51.pdf)
8. Зюкова М.М., Вороніна В.Л. Підходи до обліку доходів за міжнародними та національними стандартами. *Причорноморські економічні студії*. Випуск 53. 2020. URL.: [http://bses.in.ua/journals/2020/53\\_2020/32.pdf](http://bses.in.ua/journals/2020/53_2020/32.pdf)

9. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій 30.11.1999 р. № 291. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

10. Карпенко Є.А., Шийка Г.І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. Інфраструктура ринку. Випуск 17. 2018. С. 441 – 446. URL.: [http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/17\\_2018\\_ukr/73.pdf](http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/17_2018_ukr/73.pdf)

11. Клевець В. Облікова політика підприємства: фінансовий, управлінський та податковий аспекти. *Аграрна економіка*. 2013. № 3-4. С. 38-42. URL.: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae\\_2013\\_6\\_3-4\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2013_6_3-4_9)

12. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17081.pdf>

13. Лагодієнко Н.В., Кितिця А.О. Організація обліку доходів підприємств: проблеми та напрями їх вирішення. БІЗНЕС-НАВІГАТОР. №1 (33). 2014. С. 163 – 167.

14. Лоханова Н.О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 21. С. 38–41.

15. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати). *Economic annals*. № 1-2(2). 2013 С. 45 – 48. URL.: [https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3110/3/20161125\\_Matiukha\\_P045-048.pdf](https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3110/3/20161125_Matiukha_P045-048.pdf)

16. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 701–705. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12\\_ukr/117.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf)

17. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. URL.: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2\\_2019/40.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/2_2019/40.pdf)

18. Мельник Т. Ю. Формування інформаційних ресурсів управлінського обліку для контролювання фінансових результатів підприємства. *Young Scientist*. № 8 (23). 2015. С. 63 – 68. URL.: <https://cutt.ly/ihjrBzG>

19. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>

20. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

21. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL.: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=382876](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876)

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL.: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-finansovoi-zvitnosti>

23. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL.: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-finansovoi-zvitnosti>

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 28 квітня 2012 р. № 205 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: Наказ Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text>

29. Охрамович О. Р., Токарева Т. О. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»: нові підходи до визнання виручки. *Незалежний аудитор*. №23 (I). 2018. URL.: [file:///C:/Users/%D0%AE%D0%BB%D1%96%D1%8F/Downloads/Na\\_2018\\_23\\_7.pdf](file:///C:/Users/%D0%AE%D0%BB%D1%96%D1%8F/Downloads/Na_2018_23_7.pdf)

30. Панченко І. А. Внутрішня звітність про фінансові результати діяльності у форматі запитів користувачів. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Вип. 2 (23). 2012. URL.: <https://ideas.repec.org/a/scn/000pbo/36550.html>

31. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL.: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

32. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

33. Полторак А., Мирон А. Оптимізація сплати ПДВ через механізм податкового планування на підприємствах. *Науковий вісник МНУ імені В. О. Сухомлинського*. Економічні науки. № 1 (6). 2016. С. 135 – 138.

34. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість Постанова Кабінету міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569 URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#Text>

35. Притолюк С.А. Доходи підприємства як об'єкт аудиту. *Науковий огляд*. № 11 (32). 2016. URL.: <http://oaji.net/articles/2017/797-1486209536.pdf>

36. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

37. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ МФУ 28.01.2016 р. № 21. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16#Text>

38. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної: Наказ Міністерства фінансів України. URL.: 31.12.2015 р. № 1307

39. Про Примітки до річної фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. URL.: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text>

40. Про фіксування в актах перевірок результатів відпрацювання документально оформлених платниками податків нереальних господарських операцій: Лист ДФС від 16.05.2016 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17. URL.: <http://vobu.ua/ukr/documents/item/lyst-dfs-vid-160516-r-16872-7-99-99-14-02-02-17>

41. Річна інформація емітента цінних паперів (АТ «Житомирський маслозавод» за 2019 рік. URL.: <http://www.ztm.ho.ua/files/2019.pdf>

42. Рогозний С.В. 5 кроків обліку виручки або як визначати дохід за новим МСФЗ 15 ТОВ HLB Ukraine. URL: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/5-кроків-обліку-виручки-або-яквизначати-дохід-за-новим-МСФЗ-15.pdf>

43. Статистичний збірник «Україна у цифрах» за 2019 рік. Державна служба статистики України. 2020. 46 с. URL.: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/2020/zb/07/zb\\_Ukraine%20in%20figures\\_u.pdf](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/07/zb_Ukraine%20in%20figures_u.pdf)

44. Статистичний щорічник України за 2019 рік. Державна служба статистики України. 2020. 465 с. URL.: [http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat\\_u/2020/zb/11/zb\\_yearbook\\_2019.pdf](http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2020/zb/11/zb_yearbook_2019.pdf)

45. ТОП-10 експортерів та імпортерів молока і вершків. *Аграрне інформаційне агентство. Agravery.* URL.: [agravery.com/uk/posts/show/top-10-eksporteriv-ta-importeriv-moloka-i-verskiv](http://agravery.com/uk/posts/show/top-10-eksporteriv-ta-importeriv-moloka-i-verskiv)

46. Цал-Цалко Ю.С., Мороз Ю.Ю., Цегельник Н.І. Управлінський облік. Житомир: ПП «Рута». 2015. 632 с.



47. Шепель Т. П. Роль і місце управлінської звітності в підвищенні ефективності функціонування підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. № 16. 2018. URL.: С. 31 – 34. [http://www.investplan.com.ua/pdf/16\\_2018/8.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/16_2018/8.pdf)

48. Щодо наказу Міністерства фінансів України від 18.06.2019 р. № 247 «Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства фінансів України від 01 липня 1997 року № 141»: Лист Мінфіну України від 12.09.2019 р. № 35210-07-10/22881. URL.: <https://cutt.ly/Vhjrcv0>

49. Офіційний веб-портал Верховної ради України.  
URL.: <https://www.rada.gov.ua>

50. Офіційний веб-портал Міністерства фінансів України.  
URL.: <https://mof.gov.ua>

51. Офіційний веб-портал Державної податкової служби України.  
URL.: <https://tax.gov.ua/>

52. Офіційний веб-портал АТ «Житомирський маслозавод».  
URL.: <https://rud.ua/ru/>

# ДОДАТКИ