

**Чернівецький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**(на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю
фірми «Ліга-Прім»)**

Студента 2 курсу денної форми
навчання спеціальності
071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і
оподаткування»

Богуцького
Олександра
Валерійовича

Науковий керівник:
к.е.н., доцент

Маначинська
Юлія
Анатоліївна

Завідувач кафедри:
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2023

ЗМІСТ

стор.

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СЕКТОРІ ТОРГІВЛІ.....	9
1.1 Зміст поняття «дохід торговельного підприємства» в контексті сприяння розвитку торгівлі та відбудови повоєнної економіки.....	9
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу доходів торговельного підприємства: національний та міжнародний підхід..	14
Висновки за розділом 1.....	20
РОЗДІЛ 2. СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ ФІРМИ «ЛІГА-ПРИМ».....	21
2.1 Фінансовий облік доходів від операційної діяльності та узагальнення інформації про них у фінансові звітності.....	21
2.2 Особливості оподаткування доходів торговельного підприємства....	31
2.3 Аспекти управлінського обліку доходів від операційної діяльності.....	35
Висновки за розділом 2.....	38
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА УМОВ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ.....	40
3.1 Комплексна аналітична оцінка доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім».....	40
3.2 Напрями удосконалення обліку доходів торговельного підприємства в сучасному цифровому середовищі.....	46
Висновки за розділом 3.....	52
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах війни, падіння національної економіки за результатами оцінки результативності бізнесу у 2022 році склало 30,4%. Відповідно рівень споживчої інфляції склав 26,6%, що є свідченням того, що товари та послуги в Україні на чверть подорожчали в цілому [32]. Відбулося суттєве зменшення доходів торговельних підприємств, а також низка інших змін, що негативно позначилися на результативності діяльності сектору торгівлі, та взагалі погіршили умови здійснення їх діяльності на ринку.

Атаки на енергетичні об'єкти України обумовили масові доволі тривалі вимикання електропостачання, з якими стикнулися й роздрібні торговельні підприємства, що безперервно забезпечують населення продовольчими товарами народного споживання. Відповідно були суттєві товарні втрати, псування товарно-матеріальних цінностей, для зберігання яких необхідне холодильне обладнання, що спонукало зменшення операційних доходів.

За офіційними даними Європейської Бізнес Асоціації [79] за період війни в Україні біля 89,00% вітчизняних підприємств відчули вплив ворожих ракетних обстрілів в ході здійснення своєї діяльності. Саме тому питання повоєнної відбудови національної економіки шляхом всебічного сприяння розвитку торговельного сектору, сприятиме зростанню доходів від операційної діяльності вітчизняних торговельних підприємств.

Розкриття особливостей облікового відображення доходів в системі обліку торговельними підприємствами та проведення їх аналізу детально та всебічно розглянуті у численних наукових напрацюваннях таких українських дослідників, як: Н.А. Білова, А.Н. Губіної, П.О. Григорчук, І.С. Гринько, В.А. Дерія, І.Н. Добрюк, О.М. Єршова, П.Є. Житнього, Д.К. Заплетнюка, Є.А. Карпенка, Ю.В. Ковтуненко, І.Р. Марчука, Л.А. Поливана, Н.В. Прохара, М.С. Пушкаря, Г.І. Шийки та інших. Але варто зазначити, що безліч питань щодо удосконалення фінансового та управлінського обліку доходів від операційної діяльності, аналітичної оцінки їх динаміки, складу та

структури потребують їх подальшого дослідження в контексті обраної проблематики. Саме тому, варто продовжити дослідницьку діяльність з обраної тематики та більш детально розкрити обліково-аналітичні аспекти управління доходами від операційної діяльності торговельного підприємства, що й визначає важливість та актуальність даного дослідження.

Мета і задачі дослідження. Ґрунтуються на комплексному теоретичному розкритті та розробці організаційних, методичних та практичних аспектів щодо покращення системи фінансового, управлінського обліку та комплексного економічного аналізу доходів від операційної діяльності торговельного підприємства. Щоб досягти зазначену вище мету, слід першочергово розв'язати низку різносторонніх задач:

- розкрити підходи до трактування терміну «дохід торговельного підприємства», навести їх класифікацію в сенсі сприяння всебічного розвитку торгівлі навіть в умовах воєнного становища;

- оцінити діючий нормативно-правовий просторі, що регулює систему обліку, аналізу та оподаткування діяльності роздрібних торговельних підприємств та відображення інформації про доходи у звітності;

- дослідити систему фінансового обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліґа-Прім»;

- здійснити огляд особливостей оподаткування доходів підприємств сфери торгівлі в умовах воєнного стану в Україні;

- дослідити сучасні підходи до організації управлінського обліку на підприємствах роздрібної торгівлі задля сприяння збільшенню доходів від операційної діяльності торговельного підприємства;

- здійснити аналітичну оцінку динаміки, складу та структури доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліґа-Прім» за 2020 – 2022 рр. та зробити обґрунтоване прогнозування їх сукупної суми на перспективу;

- запропонувати напрями удосконалення обліку доходів від операційної діяльності торговельного підприємства в середовищі українського облікового програмного забезпечення Dilovod.

Об'єктом дослідження виступає процес фіксації в системі фінансового та управлінського обліку інформації про доходи від операційної діяльності підприємства, їх оподаткування та сама методика здійснення їх аналітичної оцінки за офіційними даними Товариства з обмеженою відповідальністю фірми «Ліга-Прім», яке здійснює роздрібну торгівлю переважно продуктами харчування, напоями, а також тютюновими виробами через роздрібну мережу, до складу якої входить 19 неспеціалізованих магазинів. Товариство розміщене за адресою: 58018, м. Чернівці, вул. Головна, буд. 203/к.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретико-методичних та законодавчих аспектів організації фінансового, управлінського, податкового обліку та економічного аналізу доходів від операційної діяльності торговельного підприємства в умовах воєнного стану в Україні.

Методи дослідження. При здійсненні дослідження та розкритті змісту терміну «дохід від операційної діяльності торговельного підприємства» було використано системний та монографічний підходи. Серед низки інших методичних прийомів було застосовано абстрактно-логічні прийоми, розрахунково-порівняльні методи під час проведення загального аналізу динаміки та структури доходів від операційної діяльності, оцінки рівня дохідності та формуванні прогнозів.

Інформаційною основою проведеного у випускній кваліфікаційній роботі дослідження було вітчизняне та міжнародне нормативно-правове забезпечення обліку, аналізу та оподаткування доходів від операційної діяльності для суб'єктів роздрібною торгівлі в Україні. А також наукові праці та матеріали науково-практичних конференції з питань удосконалення обліку та аналізу доходів торговельних підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження ґрунтується на удосконаленні теоретичного визнання та пошуку ефективних методичних підходів стосовно удосконалення системи фінансового та управлінського обліку, а також аналізу доходів від операційної діяльності в торгівлі.

Відповідно сукупність результатів, які формують наукову новизну знаходять вияв у наступних теоретичних та практичних основах:

- теоретичних аспектах трактування поняття «дохід торговельного підприємства», як запоруки успішного функціонування підприємства в сфері торгівлі навіть за умов воєнного стану. Зокрема термін «дохід від операційної діяльності» обґрунтовано характеризувати, як вид фінансового результату від операційної діяльності, що знаходить вияв у вартісній сумі одержаних коштів від реалізації товарів споживачам за відповідний період (часовий інтервал);

- алгоритму акумулювання облікової інформації про доходи від операційної діяльності торговельного підприємства в системі управлінського обліку на базі застосування процесного підходу, застосування останнього ґрунтується на використанні спеціальних довідників. Доведено, що управлінський облік ефективний для керування доходами торговельного суб'єкта і його потрібно організовувати в розрізі центрів відповідальності;

- цифрові аспекти обліку доходів від операційної діяльності торговельного підприємства в середовищі українського он-лайн сервісу Dilovod. Практичне впровадження якого в діяльність ТОВ фірми «Ліга-Прім» сприятиме веденню управлінського та фінансового обліку у більш ефективному форматі з автоматичною перевіркою помилок, а також забезпечить складання звітності в одній програмі.

Публікації. За темою випускної кваліфікаційної роботи опубліковано наукову статтю «Облік доходів торговельного підприємства в контексті повоєнної відбудови економіки» у Збірнику студентських праць ЧТЕІ ДТЕУ. Випуск (червень, 2023). Чернівці, 2023, загальним обсягом 0,3 друк. арк.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційні робота містить такі основні частини: вступ, три розділів, висновки, списку використаних джерел, який містить 72 найменування, робота містить 19 таблиць, 22 рисунки, загальним обсягом 57 сторінок.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СЕКТОРІ ТОРГІВЛІ

1.1 Зміст поняття «дохід торговельного підприємства» в контексті сприяння розвитку торгівлі та відбудови повоєнної економіки

Повоєнна відбудова економіки України повинна включати в себе розробку збалансованого плану щодо комплексу заходів її поступової реалізації. Перш за все основна увага повинна концентруватися на відновленні інфраструктури, відбудові сполучень, електричних мереж, будівель різного призначення. Доволі тривалий період прерогативу слід здійснювати на формування фундаменту для стійкого економічного зростання в секторі критичної інфраструктури, де акцент необхідно здійснювати на формування постійних джерел генерування доходів [32].

На весні 2022 року Світова організація торгівлі (СОТ) представила міжнародній спільноті доповідь «Криза в Україні. Наслідки війни для глобальної торгівлі та розвитку» [79]. Також доступним для загалу став «Прогноз щодо розвитку світової торгівлі у 2023 році», у відповідності до якого умови воєнного стану чинять згубний та негативний вплив на світову торгівлю в цілому. У зв'язку з воєнними діями на території України СОТ вимушена була переглянути попередньо зроблені прогнози стосовно розвитку торгівлі на 2023 рік. Згідно прогностичних розрахунків за результатами 2023 року очікують зменшення ВВП на 3,2%, фізичний обсяг світової торгівлі спочатку буде погіршуватися, проте за прогнозами у 2023 році буде помітне його збільшення на 3,4% від рівня 2022 року [79].

Ключовим показником підвищення ефективності функціонування вітчизняних торговельних підприємств є дохід. Адже він дає змогу стабільно

функціонувати на ринку навіть в умовах повномасштабної війни та слугувати важливим джерелом фінансової незалежності бізнесу від позик. Саме тому оперативне прийняття дієвих управлінських рішень спрямованих на збільшення сукупної суми доходів від продажу товарів на всіх ієрархічних рівнях управління торговельним підприємствам залежить від якісного обліково-аналітичного забезпечення запитів топ-менеджменту.

З економічної точки зору поняття «дохід» є одним із доволі складних, саме тому серед численного кола дослідників з різних наукових шкіл постійно точаться дискусії та виникають різного роду колізії. Навіть в умовах сьогодення, дата категорія потребує уточнення та детально вивчення змісту.

Чинне НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11] та НП(С)БО 15 «Дохід» [10] за часту критикується економістами, оскільки трактування доходу, як зростання економічних вигід у формі «поступлення активів або зменшення зобов'язань» є не досить коректною характеристикою досліджуваного поняття. На думку А.Ю. Козаченка [47], не всяке зростання майна торговельного підприємства або ж зменшення зобов'язання може бути в момент одержання доходу. Безпосередньо стосовно факту одержання доходу, то його підтвердженням є сплата по рахунку за товари. Стосовно зобов'язань, в момент їх погашення не завжди збільшується капітал, за часту до змін у капіталі призводить одержання майна безкоштовно.

Оцінка основних підходів науковців до характеристики терміну «дохід» узагальнена в табл. 1.1 (додаток А.1).

Доволі часто «дохід» трактується, як поступлення від різних видів діяльності, наприклад від реалізації товарів, або ж надання послуг їх споживачам. Якщо в якості критерію трактування терміну дослідження обрати «важливість» досліджуваного показника, то варто зазначити, задля зростання бізнесу дохід є вкрай необхідним явищем, оскільки він впливає на кінцевий рівень прибутковості.

Економічне наповнення поняття «дохід» на базі підходів вітчизняних науковців нами представлено на рис. 1.1.

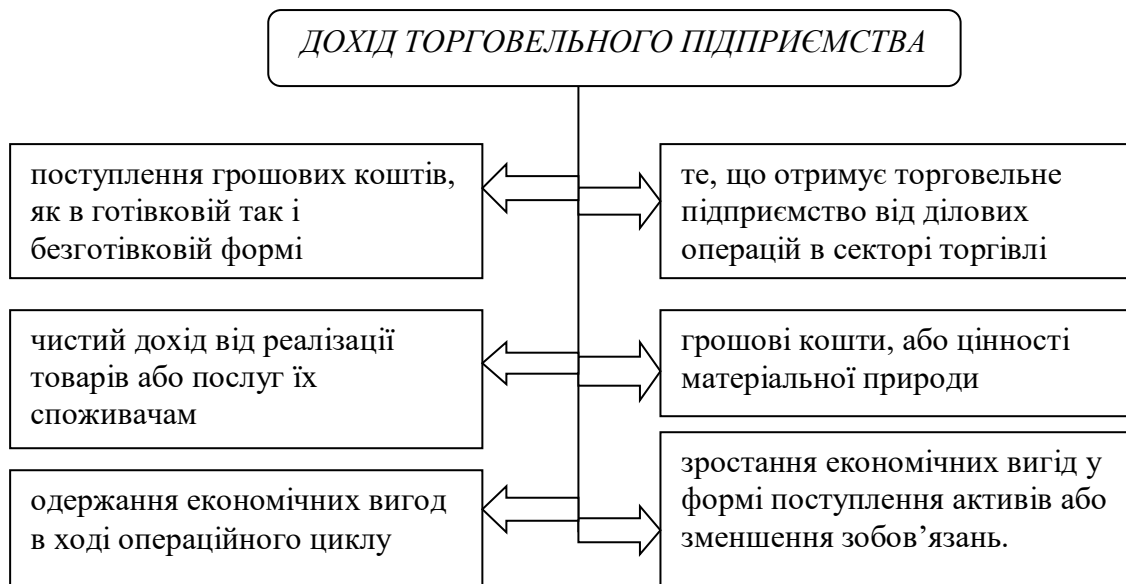


Рис. 1.1 Підходи до трактування терміну «дохід торговельного підприємства» з економічної точки зору [47, с.36]

Отже, узагальнення існуючих підходів вчених-економістів дає підстави стверджувати, що «дохід торговельного підприємства» є економічним терміном, що характеризує отримання суб'єктом сфери торгівлі відповідних активів у формі грошових чи матеріальних цінностей, або ж зменшення зобов'язань, які обумовлюють приріст його власного капіталу.

Складність процесу формування доходів від операційної діяльності торговельного підприємства обумовлює потребу в їх обґрунтованого розподілу в розрізі певних ознак. З ціллю ефективного управління торговельним процесом нами узагальнено класифікую доходів на рис. 1.2 (додаток А.2).

Зокрема, Н.М. Носач [62] в контексті систематизації доходів від операційної діяльності для прийняття дієвих управлінських рішень пропонує застосовувати таку класифікаційну ознаку, як «за можливістю отримання». В межах цієї ознаки операційні доходи слід класифікувати на:

- *визнані* доходи торговельного підприємства;
- *можливі* доходи торговельного підприємства.

Таке класифікаційне їх розмежування сприятиме оперативному впливати на структурні зрушення у складі доходів від операційної діяльності.

Адже, сучасне торговельне обслуговування покупців передбачає надання права споживачу сплатити за додаткове сервісне обслуговування товарів, тобто за можливе гарантійне обслуговування. Це в основному може спонукати до одержання можливих доходів у перспективному періоді.

Класифікація доходів від операційної діяльності торговельного підприємства для створення ефективного та дієвого обліково-аналітичного забезпечення управління ним в умовах сьогодення зображена на рис. 1.3.

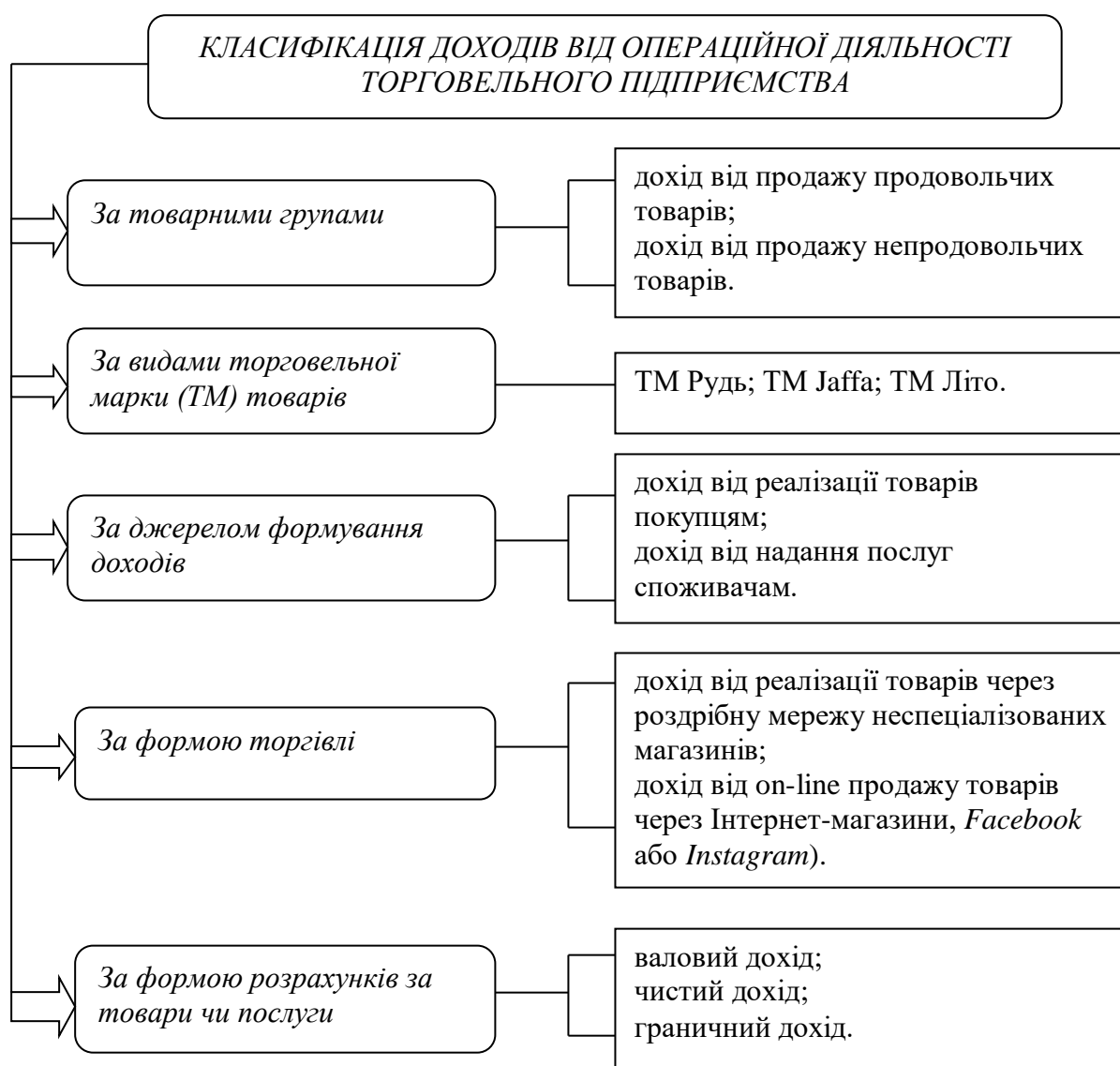


Рис. 1.3 Класифікація доходів торговельного підприємства для обліку та формування звітності [62, с.222]

Н.М. Носач [62], акцентує увагу на тому, що для торговельних підприємств, які мають розгалужену торговельну мережу, або належать до

підприємств корпоративного типу, тобто є материнська й дочірні компанії, варто застосовувати класифікаційну ознаку – «за територіальним розташуванням». Адже саме така класифікація враховує географічний сегмент в якому знаходиться відокремлений структурний підрозділ, неспеціалізований магазин, тобто сприяє покращенню управління торгівлею.

Тобто із взяттям до уваги особливостей функціонування торговельних підприємство досить важливо ефективно налагодити процес накопичення, зберігання та узагальнення облікової інформації про доходи від реалізації товарів. Тому, на рис. 1.3 нами була представлена удосконалена класифікація таких доходів, оскільки вона забезпечує:

- взяття до уваги вимог законодавчого поля, а також потреб дієвого системи управління торгівлею, в тому числі й в умовах воєнного часу;
- покращення якості обліково-аналітичного забезпечення управління збутовою логістикою торговельного підприємства в цілому;
- формування базису для складання звітності про доходи від продажу товарів з подальшим здійсненням комплексної аналітичної оцінки, прогнозування рівня абсолютної суми доходів у перспективному періоді.

Запропоновані Н.М. Носач [62], класифікаційні ознаки для розмежування операційних доходів торговельного підприємства на відміну від існуючих спрямовані на систему обліку та складання звітності. При цьому мова йде не лише про фінансову, але й управлінську звітність, адже остання спрямована на задоволення потреб топ-менеджменту та вищу керівну ланку торговельного підприємства. Також така класифікація забезпечує ефективну аналітичну оцінку та прогноз тенденцій розвитку на довготривалий період.

У підсумку, варто зазначити, що розкриття зміну поняття «дохід торговельного підприємства» дає змогу зробити висновок – що це сума грошових коштів, яку одержує торговельне підприємства за результатами продажу товарів, або надання послуг за певний період. Окрім того саме дохід лежить в основі при формуванні фінансового результату в торгівлі.

1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу доходів торговельного підприємства: національний та міжнародний підхід

З 01 жовтня 2023 року відбулися чергові зміни для платників податків, що здійснюють розрахункові операції у сфері торгівлі. Адже набув чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [], більш детальну оцінку новацій у податковому законодавстві для суб'єктів сфери роздрібної торгівлі нами буде розглянуто у другому розділі даної випускної кваліфікаційної роботи.

В Україні основними нормативними документами, що регулюють особливості фінансового обліку доходів від операційної діяльності торговельного підприємства є: НП(С)БО 15 «Дохід» [9], МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15) [10], НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11]. Проте детальна оцінка чинних національних положень (стандартів) в сфері обліку з міжнародними стандартами, свідчить про те, що є чимало спірних питань. Першочергово вони стосуються безпосередньо критеріїв визнання доходів, оцінки та методичних аспектів узагальнення облікової інформації про доходи у звітності. Все це було викликане прийняттям МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15), який прийшов на зміну МСБО 15 «Дохід». В умовах інтеграції України до Європейського простору, перед чинним законодавством в системі обліку та аналізу стоїть нагальна потреба привести його у співставність з міжнародними підходами.

Серед числа вагомих відмінностей в системі обліку доходів згідно НП(С)БО та МСФЗ є відмінність у визнанні доходу від продажу товарів (послуг). Адже в національному нормативно-правовому просторі базисною є концепція «Звітності про виконання» (англ. *performance reporting*). Щодо підходів міжнародного законодавства, то у відповідності до МСФЗ перевага

надається концепції «Зміна активів/зобов'язань» (англ. *positional reporting – позиційне звітування*). Міжнародний підхід базується на тому, що торговельне підприємство здійснює визнання доходу, тоді, як повністю виконані зобов'язання по передачі товару (послуги) споживачу. Тобто, відбувається перехід права власності на товарно-матеріальну цінність чи нематеріальну послугу, оскільки покупець отримує економічні вигоди од володіння таким активом, тобто починає його контролювати.

Однією з прерогатив МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15) [10] є те, що воно визначає терміни «дохід» та «виручка». Адже НП(С)БО 15 «Дохід» [9] не містить цих трактувань, адже трактування поняття «доходи» містить Розділ І. «Загальні положення» НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11] (зі змінами від 12.01.2023р. №18).

Також, серед числа відмінних підходів у НП(С)БО та МСФЗ до визначення змісту поняття «доходи» відносять те, що у міжнародних стандартах особлива увага відводиться тому, що дохід має бути одержаний у звітному періоді. Серед переваг МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15) [10] варто виокремити те, що в стандарті досить раціонально представлена класифікація доходів від продажу товарів (послуг). Зокрема, згідно вимог міжнародного стандарту доходи розмежовуються на доходи:

- за якими зобов'язання виконуються;
- за якими задоволення зобов'язань здійснюється на відповідну дату операції [42].

Кардинально різними є підходи до визнання доходів від реалізації товарів (робіт, послуг) згідно НП(С)БО та МСФЗ. Зокрема, за НП(С)БО 15 «Дохід» [9] в обліковій системі такий дохід фіксують за справедливою вартістю майна, що одержане, або ж буде одержаним.

Щодо МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15) [10], то в стандарті визначено, що визнання доходів проводиться за ціною здійснення операції. Іншими словами, до уваги береться сума компенсації, на яку

отримує право володіння торговельне підприємство у обмін на передачу покупцю товарів або надання відповідних послуг.

Тобто, міжнародний підхід є значно раціональнішим та ефективнішим у застосуванні для вітчизняних торговельних підприємств зокрема. До числа переваг МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15) [10] відносять наступні його прерогативи:

- містить універсальний алгоритм щодо здійснення процедури визнання доходу від реалізації товарів (послуг), який можна застосовувати в тому числі й на вітчизняних роздрібних торговельних підприємствах;
- передбачає аспекти визнання доходів в залежності од основних умов зобов'язань за контрактом;
- детально та всебічно характеризує ціну, як основу для наступного здійснення визнання доходу у відповідно до контракту в цілому, так і в розрізі його складових частин;
- сприяє вирішенню неузгодженості на ділянці обліку доходів та узагальнення облікової інформації про них у фінансово вий звітності, які існують між МСФЗ та GAAP/USA.

Тобто, в цілому МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15) [10] сприяє конвергенції, тобто процесу зближення особливостей обліку доходів та відображення інформації про них у звітності між МСФЗ та GAAP/USA. Це є досить позитивним явищем, яке сприяє порівнюваності показників звітності при міжнародній співпраці між суб'єктами бізнесу різних секторів економік країн світу, тобто у світовому масштабі.

Проведена оцінка нормативно-правового забезпечення більш детально узагальнена нами в табл. 1.2 (додаток А.3), ще раз підтверджує попередньо зроблені нами висновки, зокрема в частині необхідності удосконалення НП(С)БО 15 «Дохід» [9], щодо приділення в нім більшою уваги цінам.

В цілому, МСФЗ на відміну від НП(С)БО містять більш детальну інформацію, щодо особливостей визнання, оцінки та відображення інформації про доходи у звітності. Міжнародні стандарти забезпечують

поглибленню деталізації облікової інформації, її доступності для розуміння. Тому потребує внесення відповідних коригувань чинне НП(С)БО 15 «Дохід» [9], задля наближення його положень до міжнародного досвіду.

Загальна блок-схема оцінки проблемних питань організації обліку доходів торговельного підприємства узагальнена на рис. 1.2 (додаток А.5).

Також нами була приділена увага дослідженню підходів вчених до оцінки ділянки обліку доходів від операційної діяльності торговельного підприємства в системі управління ним. Зокрема, цими питаннями поглиблено займалися такі вітчизняні науковці, як: Т.О. Богдан, А.Д. Боярська, Н.Ю. Бур'ян, А.М. Германчук, П.О. Григорчук, В.М. Гаврилова, М.М. Дупай, Д.К. Заплетнюк, Н.П. Михайлишин, П.Є. Житній, А.Ю. Козаченко, Ю.В. Ковтуненко, Я.П. Кошолоп, Н.І. Костенко, Т.Г. Мельник, Н.М. Носач, Т.А. Микитенко, О.В. Охрамович, Л.І. Полятикіна, В.І. Ротар, Д.Ю. Семенюк та інші.

Зокрема, у працях В.С. Белозерцева та І.С. Гринько [29] розкрито теоретичні, методичні та практичні аспекти обліку доходів від операційної діяльності торговельного підприємства. Зокрема, особливу увагу приділено особливостям їх визнання та відображення в системі синтетичного та аналітичного обліку торговельного суб'єкта. Вчені відмічають, що присутні певні спірні моменти на ділянці фінансового обліку операційних доходів. Зокрема, до числа першочергових проблем обліку науковці відносять: відображення в системі обліку інформації не повністю про доходи; потреба в покращенні ділянки аналітичного обліку доходів. Поглиблення аналітики обґрунтовується з точки зору задоволення потреб різних користувачів інформації із системи обліку торговельного підприємства.

В мережі магазинів LigaPrim постійно діють різноманітні акції та знижки (зокрема з 01.10 по 31.10.2023 р. від 12% до 34%), які стимулюють збут продовольчих та непродовольчих товарів, та відповідно збільшують абсолютну суму доходів від операційної діяльності фірми. Тому важливо приділити увагу особливостям відображення в системі обліку таких знижок.

Торговельне підприємство може на власний розсуд відкривати додаткові субрахунки, а також поглиблювати аналітику із врахуванням особливостей своєї діяльності, та з метою сприяння ефективності управління.

Саме із системи обліку керівники управлінської ланки черпають інформацію про те, які можна застосовувати заходи, щодо активізації продажів товарів споживачам. Це можуть бути різноманітні дисконтні картки, та знижки їх тримачам, або ж розпродажі шляхом уцінки, тощо.

Дане питання детально розкрито у наукових роботах І.С. Гринька та В.С. Белозерцева [29], зокрема вчені пропонують в умовах надання знижок роздрібними торговельними підприємствами поглибити аналітику до субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів». На основі опрацювання пропозицій, пропонуємо на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» до зазначеного субрахунку відкрити таку аналітику:

- 7021 «Дохід від роздрібного продажу товарів через мережу магазинів *LigaPrim*»:

- 70211 «Магазин №1 продукти (м. Чернівці)»;

- 70211 «Магазин №2 (м. Чернівці)»;

- 70211 «Магазин №3 (м. Новоселиця)»;

- 70211 «Магазин №4 (м. Сторожинець)»;

- 70213 «Магазин №5 (смт. Кельменці)»;

- 7021... «Магазин №...19 (в розрізі продовольчих магазинів мережі)»;

- 7022 «Дохід від роздрібного продажу товарів клієнтам власникам дисконтних карток *LigaPrim*»;

- 7023 «Дохід від роздрібного продажу товарів з % знижки»:

- 70231 «Акція « +10% до дисконтної картки на продукцію ТМ Рудь»;

- 70232 «Акція « +12% до дисконтної картки на продукцію ТМ Літо»;

- 70233 «Акція « +18% до дисконтної картки на продукцію ТМ Jaffa».

- 7023... «Акція « +...% до дисконтної картки на продукцію ТМ ...».

Відповідну аналітику можна відкрити і до субрахунків 7024 «Дохід від роздрібного продажу товарів в період розпродажів» та 7025 «Дохід від роздрібного продажу товарів за іншими стимулюючими збут заходами».

І.С. Гринько [29] пропонує до субрахунку 704 «Вирахування з доходу» відкрити субрахунки третього порядку, які представлені на рис. 1.3 (додаток А.6). Потребує покращення чинне нормативно-правове забезпечення ділянки дослідження, тому пропозиції вітчизняних вчених щодо удосконалення методики відображення в системі фінансового обліку знижок на роздрібних торговельних підприємствах подані в табл. 1.4 та 1.5 (додаток А.7).

Вчені відмічають, що удосконалення даної ділянки, а саме відкриття субрахунків для обліку сум на які вираховуватимуться з доходу роздрібного торговельного підприємства сприятиме покращенню деталізації облікової інформації, а також забезпечить об'єктивній оцінці їх впливу на фінансовий результат від операційної діяльності загалом. В табл. 1.5 (див. дод. А.7) нами представлені особливості відображення в обліку наданих знижок після відвантаження товарів. Проте, варто особливо звертати увагу на вимоги чинного Податкового кодексу України [2] на даній ділянці, адже згідно пункту 192.1 торговельному підприємству, що надало знижку, у місяці її здійснення варто здійснити коригування у ПН, та відповідно ці коригування повинні бути також зафіксованими у Єдиному реєстрі ПН.

Особливостям методики обліку доходів привчені наукові праці Л.І. Полятикіна та Н.Ю. Бур'ян [68], вчені відмічають, що саме доходи чинять вагомий вплив на формування чистого фінансового результату діяльності. Важливими є їх напрацювання щодо удосконалення облікової політики в частині детального відображення інформації про доходи та також пропозиції щодо покращення узагальнення інформації в Наказі про облікову політику: обґрунтувати процедуру розподілу доходів від операційної та іншої операційної діяльності роздрібного торговельного підприємства;

- визначити основні умови визнання та оцінки доходів від основної та іншої операційної діяльності на дату складання звітності;

- детально прописати особливості синтетичного та аналітичного обліку доходів від операційної діяльності (в т.ч. за умов надання знижок та інших стимулюючих заходів впливу на їх збільшення у періоді);
- прописати особливості документального відображення одержання доходів від операційної та іншої операційної діяльності.

Висновки за розділом 1

Проведене у першому розділі даної випускної кваліфікаційної роботи дослідження теоретичних основ обліку та аналізу доходів від операційної діяльності на торговельних підприємствах дає змогу зробити висновок, що дохід від операційної діяльності – це важливий економічний показник в системі управління фінансовими результатами господарювання. Зміст ключового терміну дослідження криється в тому, що саме «операційний дохід» повинен забезпечити відшкодування понесених витрат в ході операційного циклу торговельного суб'єкта та забезпечити приріст капіталу й рентабельності господарювання в цілому, про що йтиметься в наступних розділах даного дослідження. Також цьому повинна сприяти раціональна класифікація доходів за різними ознаками, зокрема нами доведено потребу у застосуванні такої класифікаційної ознаки, як – *за географічним сегментом*. Практичне застосування даної класифікаційної ознаки сприятиме підвищенню ефективності управління доходами для торговельних підприємств, які мають відокремлені підрозділу, або роздрібну торговельну мережу з неспеціалізованих магазинів.

Дослідження наукових підходів вчених до особливостей відображення в системі обліку продажу товарів зі знижками, або акційних товарів, показали, що відкриття окремих субрахунку до рахунку другого порядку 704 «Вирахування з доходу» надаватиме керівництву торговельного підприємства необхідну інформації про загальну їх суму та забезпечить проведення оцінки маркетингових заходів впливу на збут.

РОЗДІЛ 2

СИСТЕМА ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ТОВ ФІРМИ «ЛІГА-ПРІМ»

2.1 Фінансовий облік доходів від операційної діяльності та узагальнення інформації про них у фінансові звітності

Товариство з обмеженою відповідальністю фірма «Ліга-Прім», що обране об'єктом дослідження в даній роботі, є роздрібним торговельним підприємством, операційна діяльність якого спрямована на торгівлю в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами. Роздрібна торговельна мережа досліджуваного Товариства налічує 19 неспеціалізованих магазинів.

Юридична адреса розташування ТОВ фірми «Ліга-Прім»: м. Чернівці, вул. Головна, буд. 203К, 58018.

Організаційна структура досліджуваного Товариства представлена нами у додатку **В.1**. Директором фірми є Д.М. Морар.

ТОВ фірма «Ліга-Прім» перебуває на загальній системі оподаткування, тобто сплачує податки від прибутку. Зокрема за 2022 рік сума чистого прибутку склала 345,00 тис.грн., відповідно витрати з податку на прибуток склали – 79,00 тис.грн. Тобто, податок на прибуток фірма сплачує за ставкою 18% (основна, або базова ставка податку на прибуток, згідно п. 136.1 Податкового кодексу України [2]).

Для того, щоб більш детально оцінити фінансово-господарську діяльність досліджуваної фірми проведено аналітичну оцінку ліквідності, платоспроможності, фінансової стійкості на ринку, ділової активності та рентабельності, що дасть змогу охарактеризувати фінансовий стан та ефективність основної операційної та іншої операційної діяльності.

Оцінка техніко-економічних показників фінансово-господарської діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки подана нами в табл. 2.1 (додаток Б.1). Бачимо, що рівень продуктивності праці зростає протягом всього періоду, зокрема у 2021 році – на 205,82 тис.грн./особу або на 21,36% від 2020 року, а в 2022 році – на 35,56 тис.грн./особу або на 3,04% від 2021 року. Щодо показника рентабельності продажів, то за 2021 рік він зріс на 0,35% від 2020 року, а в 2022 році – на 0,55% від 2021 року, що варто охарактеризувати, як позитивну тенденцію змін. За весь період дослідження Товариство є прибутковим, сума чистого прибутку за 2021 рік зменшилася на 623,00 тис.грн. або на 85,34% від 2020 року, а в 2022 році – зросла на 238,00 тис.грн. від 2021 року, що теж є позитивною тенденцією. Щодо собівартості продажів, то за 2021 рік вона зросла на 12 150,00 тис.грн. або на 9,52% від 2020 року, а в 2022 році – зменшилася на 6 638,00 тис.грн. або на 3,92%, що теж слід оцінити як хорошу тенденцію, фірма зуміла оптимізувати витрати.

Аналітична оцінка майна ТОВ фірми «Ліга-Прім» подана нами в табл. 2.2 (додаток Б.2), з якої бачимо, що вартість активів за 2021 рік зросла на 1431,00 тис.грн. (5,23%) від 2020 року, а в 2022 році – скоротилася на 2010,00 тис.грн. (6,99%) від 2021 року. Це відбулося за рахунок змін у їх складі оборотних та необоротних активів, зокрема перші у 2021 році – зросли на 980,00 тис.грн. (4,82%) від 2020 року, та зменшилися на 2399,00 тис.грн. у 2022 році від 2021 року або на 11,26%, тоді, як вартість необоротних активів протягом всього періоду збільшувалася: у 2021 році – на 451,00 тис.грн. (6,44%) від 2020 року, а в 2022 році – на 389,00 тис.грн. (5,22%) від 2021 року. Щодо структури майна, то в ній найбільшу питому вагу займають оборотні активи, що визначається специфікою сектору торгівлі.

Комплексна оцінка джерел формування майна ТОВ фірми «Ліга-Прім» подана нами в табл. 2.3 (додаток Б.3). Помітно, з даних дод. Б.3, що аналогічно до зміни вартості майна, джерела їх формування в абсолютному вимірі зазнали тотожних коливань. Щодо структури, то найбільшу частку в

пасивах займає власний капітал: у 2020 році – вона складала 50,67%, за 2021 – скоротилася на 2,15% і склала 48,52%, а в 2022 – склала 51,95%.

Проте досить негативною є ситуація з фінансовою стійкістю ТОВ фірми «Ліга-Прім» (табл. 2.4, додаток Б.4), адже Товариство протягом 2020 – 2022 років перебуває у кризовому фінансовому стані, тобто запаси й витрати не покриваються основними джерелами їх утворення. Іншими словами, можна сказати, що досліджувана фірма знаходиться на межі банкрутства, що є негативним явищем, особливо в умовах воєнного стану. Також у доповнення до проведеної оцінки фінансової стійкості було розраховано основні коефіцієнти, що її характеризують (табл. 2.5, додаток Б.5). Слід зазначити, що коефіцієнт автономії за 2020 та 2022 роки знаходиться в межах оптимального значення, адже перевищує 50,00%, проте у 2021 році його значення не досягає оптимально рівня і складає 0,485. Відповідно коефіцієнт концентрації позикового капіталу, у 2021 році теж перевищує оптимальний рівень і складає 0,515, що є цілком логічною тенденцією, у відповідності до зазначених вище висновків щодо тенденцій коефіцієнта автономії.

На наступному кроці варто приділити увагу ліквідності та платоспроможності ТОВ фірми «Ліга-Прім», (табл. 2.6 – 2.7, додатки Б.6 – Б.7), зокрема бачимо, що не справджується перше співвідношення: $A1 < P1$, а отже баланс фірми відрізняється від абсолютно ліквідного. Підтвердженням цього слугують і розраховані коефіцієнти ліквідності й платоспроможності. Зокрема за 2020 – 2022 роки коефіцієнт абсолютної ліквідності скоротився на 0,05 пункти та 0,10 пункти відповідно у порівнянні із 2020 та 2021 роками. Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості теж не відповідає оптимальному значенню протягом всього періоду оцінки.

Аналітична оцінка рентабельності ТОВ фірми «Ліга-Прім» показує, що вона ефективно функціонує протягом 2020 – 2022 років в торговельному секторі, підтвердженням є позитивні значення показників рентабельності. Зокрема, рентабельність реалізованих товарів за валовим прибутком склала у

2021 році – 15,58%, тобто зросла на 0,35% від 2020 року, а в 2022 році – 16,12% тобто зросла на 0,55% від 2021 року.

На заключному етапі, проведена нами аналітична оцінка ділової активності ТОВ фірми «Ліга-Прім» (табл. 2.9, додаток Б.9) показала, що за 2021 рік всі показники оборотності прискорилися, відповідно скоротилася тривалість їх обороту, зокрема: оборотність активів – на 0,38 обороти; оборотність оборотних активів – на 0,42 обороти; оборотність запасів – на 0,49 обороти; оборотність власного капіталу – на 1,44 обороти від 2020 року. Проте, у 2022 році бачимо зворотні тенденції, адже всі показники оборотності уповільнилися, відповідно зросла тривалість їх обороту, зокрема зріс період погашення кредиторської заборгованості на 1,68%, що свідчить про те, що розрахункова дисципліна ускладнюється.

Організація обліку операційних доходів на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснюється у відповідності до затвердженої директором облікової політики. Належний рівень її реалізації, в тому числі й у частині відображення облікової інформації про доходи від операційної діяльності покладений на головного бухгалтера – Г.А. К міть.

На фірмі є окремий структурний підрозділ централізована бухгалтерія, до складу якої входить штат кваліфікованих бухгалтерів, кожен з яких несе відповідальність за свою ділянку облікового циклу (рис. 2.3, див. дод. В.2). Зокрема ділянку обліку доходів та результатів діяльності веде окремий працівник облікового апарату. У відповідності до облікової політики, обліковий процес повністю цифровізований в середовищі програми «BAS Бухгалтерія 8.3 для України», тобто організований належним чином.

Організація обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» спрямована не те, щоб правильно визначити на фінішному етапі облікового циклу чистий фінансовий результат господарської діяльності.

Облік доходів від операційної діяльності на досліджуваному Товаристві здійснюють чітко у відповідності на Національного положення (стандарту)

бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [9] із врахуванням всіх змін та доповнень, зокрема останні були внесені Наказом МФУ від 29.09.2020р.

В системі фінансового обліку дуже важливо правильно здійснити визнання та оцінку доходів від операційної діяльності Товариства. Дослідження теоретичних аспектів змісту поняття «дохід від операційної діяльності» дає змогу стверджувати, що він визначається в ході зростання вартості активів (чи зменшення вартості зобов'язань), що в кінцевій формі забезпечує приріст капіталу фірми. Методологічні аспекти визнання та оцінки доходів визначені пунктом 8 НП(С)БО 15 «Дохід» [9].

Зокрема, згідно чинного законодавства та вищезгаданого національного положення визнані доходи на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» класифікують на:

- дохід від роздрібного продажу товарів з мережі неспеціалізованих магазинів;
- чистий дохід від реалізації товарів в роздріб;
- інші операційні доходи.

Слід зазначити, що досліджувана фірма не займалася за 2020 – 2022 роки фінансовою та інвестиційними діяльностями, а лише робила акцент на операційній та іншій операційній.

Також при відображенні в системі фінансового обліку доходів від операційної та іншої операційної діяльності на Товаристві керуються такими Національними (положеннями) стандартами бухгалтерського обліку, як 10 «Дебіторська заборгованість» та 9 «Запаси».

Процес документальне відображення операційних доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім» нами узагальнено на рис. 2.2 (див. дод. В.2). Отже, документальним підтвердженням отримання фірмою доходу від операційної діяльності є низка документів, які відображають реалізацією і фіксуються у видатковій частині Товарно-грошових звітів (додаток К.1) магазинів: Z-звіти денні (фіскальні звітні чеки), які створюються засобами ПРРО (додаток К.6 – 8), видаткові накладні (додатки К.19, 21), товарно-транспортні накладні (форма №1-ТТН (хліб), додаток К.20. Облік роздрібного продажу

продовольчих товарів споживачам здійснюється за методом нарахування, згідно якого даною реалізації продовольчих чи не продовольчих товарів.

Умови визнання доходів від операційної діяльності, які визначені чинними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та застосовуються досліджуваним Товариством нами представлені на рис. 2.4 (додаток В.3). Також фірма надає послуги, тому керується при їх визнанні пунктами 10 – 11 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 [9]. Дохід від надання послуг оцінюється із врахуванням ступеня завершеності операцій з надання послуги ТОВ фірмою «Ліга-Прім». При цьому важливо, щоб на дату складання звітності можна було достовірно оцінити операції з надання послуг, або ж отримати економічні вигоди.

Варто зазначити, що у відповідності до затвердженої облікової політики на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» застосовується журнально-ордерна форма обліку. Безпосередньо Журнали-ордери формуються за кредитовою ознакою, а щодо ділянки обліку операційних доходів то на ній фірма застосовує окремий Журнал №6 (за кредитом рахунків 70, 71, 79). Розділ II даного журналу узагальнює аналітичні відомості про доходи ТОВ фірми «Ліга-Прім» за їх видами, як за поточний місяць, так і за період з початку року.

Суми одержаний операційних доходів Товариства при закритті відповідного періоду за кредитом переносяться на відповідні рахунки Головної книги, що нами представлено на рис. 2.5 (див. дод. В.3).

Для відображення інформації про доходи від операційної та іншої операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» застосовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності»:

- 70 «Доходи від реалізації»;
- 71 «Інший операційний дохід».

Синтетичний облік операційних доходів регламентується чинним Планом рахунків та Інструкцією щодо його застосування, також ТОВ фірма «Ліга-Прім» використовує Робочий план рахунків. Відповідно до рахунку 70 на фірмі відкрито два субрахунки:

- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу» (для відображення дисконтних знижок на продовольчі товари в неспеціалізованих магазинах фірми).

Методика відображення облікової інформації на субрахунку 702 нами схематично представлена на рис. 2.6 (додаток В.4).

ТОВ фірма «Ліга-Прім» для збільшення операційних доходів та стимулювання збуту використовує знижки, які вираховуються з доходу та обліковуються на субрахунку 704. За *дебетом* обліковують суму дисконтних знижок споживачам товарів фірми, чи повернення товарів, а за *кредитом* – списуються дебетові обороти на визначення фінансового результату від операційної діяльності 791 «Результат операційної діяльності».

Аналітичний облік доходів від роздрібною реалізації товарів ТОВ фірми «Ліга-Прім» та надання послуг здійснюється за видами або ж групами товарів (послуг), та в розрізі неспеціалізованих магазинів.

Пропонуємо до субрахунку 702 на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» облікову інформацію деталізувати наступним чином:

- 702.1 «Дохід роздрібного продажу продовольчих товарів»:
 - 702.1.1 «Магазин №1 продукти»;
 - 702.1.2 «Магазин №2»;
 - 702.1.3 «Магазин №3»;
 - 702.1... «Магазин №.... (в розрізі всієї роздрібною торговельної мережі неспеціалізованих магазинів фірми)»;
- 702.2 «Дохід від роздрібного продажу непродовольчих товарів»:
 - 702.2.1 «Магазин №1»;
 - 702.2.2 «Магазин №2»;
 - 702.2.3 «Магазин №3»;
 - 702.2... «Магазин №.... (в розрізі всієї роздрібною торговельної мережі неспеціалізованих магазинів фірми)».

Коли досліджуване Товариство здійснює надання послуг, то в таких випадках підставою для відображення в системі бухгалтерського обліку доходів від реалізації послуг на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» можуть бути Акти наданих послуг. Схематично основні первинні документи, що підтверджують факт виникнення інших операційних доходів представлені на рис. 2.9 (додаток В.5).

ТОВ фірма «Ліга-Прім» відображає в системі фінансового обліку отримані доходи від іншої операційної діяльності на рахунку 71 «Інший операційний дохід», рис. 2.7 (див. дод. В.4).

В *кредиті* рахунку 71 обліковують суму отриманого доходу від іншої операційної діяльності фірми, а в *дебеті* – відображають суму ПДВ, акцизного податку, а також абсолютну суму, що списується з кредитового обороту за вирахуванням податків на рахунок 79.

За 2020 – 2022 роки на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» виникали лише інші доходи від операційної діяльності, які відображають на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності», з наступною деталізацією:

- 719.1 «Інші доходи операційної діяльності від операцій з тарою»;
- 719.2 «Інші доходи операційної діяльності від інвентаризації»:
 - 719.2.1 «Інші доходи від інвентаризації складу Фрукти/Овочі»;
 - 719.2.2 «Інші доходи від інвентаризації Магазину №1 продукти»;
 - 719.2.2 «Інші доходи від інвентаризації Магазину №2»;
 - 719.2... «Інші доходи від інвентаризації Магазину №...».

Більш наочно особливості синтетичного обліку доходів від іншої операційної діяльності торговельного підприємства нами представлено на рис. 2.8 (додаток В.5).

На ТОВ фірмі «Ліга-Прім» при здійсненні роздрібного продажу товарів працюють операційні каси, тому до рахунку 30 «Готівка» відкрито додатковий субрахунок 303 «Готівка в національній валюті в операційній касі», тобто використовують резервний код, який не визначений Планом.

Доволі часто покупці товарів фірми розраховуються за них через платіжний термінал, в такому разі при відображенні доходів від реалізації товарів через платіжний термінал в системі обліку формуватиметься наступне проведення:

Дебет 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» Кредит 702 «Дохід від реалізації товарів».

Роздрібні торговельні підприємства одночасно при відображенні доходу від продажу товарів здійснюють відображення виникнення податкових зобов'язань з ПДВ. На ТОВ фірмі «Ліга-Прім» для цього використовують рахунок третього порядку 641.6 «Розрахунки за податками». Наприклад при цьому здійснюють проведення: Дебет 702.1 Кредит 641.6.

При відображенні іншого операційного доходу за результатами проведеної інвентаризації на фірмі, за даними дод. Р.5, бачимо, що зазнає коригування сума податкового кредиту, яку відображають на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», до якого відкрито рахунок третього порядку 644.2 «Податковий кредит транзитний рахунок». При цьому складають наступне бухгалтерське проведення: Дебет 644.2 Кредит 719.

ТОВ фірмі «Ліга-Прім» здійснює роздрібний продаж невеликими партіями товарів юридичним особам та фізичним особам підприємцям (додатки К.19 – 21), як на умовах передплати, так і післяплати. За таких умов застосовують субрахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями».

Типові господарські операції з відображення в системі обліку доходів від операційної та іншої операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за вересень 2022 року нами узагальнено в табл. 2.1 – 2.2 (додатки В.6 – 7).

Як вже зазначалося нами вище, основними обліковими Регістрами, для узагальнення в системі фінансового обліку інформації про операційні та інші операційні доходи є Журнал №6 та аналітичні відомості.

Пропонуємо ввести у застосування на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» спеціальну форму Аналітичної відомості про операційні та інші операційні доходи, яка представлена в додатку В.8. Також, на рис. 2.8 (див. дод. В.8),

нами представлено запропоновані форми внутрішніх звітів про доходи від реалізації товарів та про доходи від надання послуг, запровадження яких на фірмі покращить систему управління доходами загалом.

З облікових реєстрів облікова інформація про доходи від операційної діяльності досліджуваного торговельного підприємства узагальнюється в Головній книзі, яка в середовищі програми BAS «Бухгалтерія 8.3 для України» має форму Аналізу рахунків 70, 71 (додатки Р.1 та Р.5 відповідно). Також паралельно відбувається звірка з Оборотно-сальдовою відомістю ТОВ фірми «Ліга-Прім» (додаток Л.1). Заключним етапом є відображення операційних доходів у формі №2, що має назву Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), додатки М.2, М.7 та М.12.

Особливості узагальнення облікової інформації про операційні доходи ТОВ фірми «Ліга-Прім» у відповідності до Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, які затверджені Наказом МФУ № 476 [20] нами представлено в табл. 2.3 (додаток Б.9).

Вимоги до структури Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) визначені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11], який містить у своєму складі чотири розділи. Проте облікова інформація про операційні доходи торговельного підприємства зазначається лише у Розділі I «Фінансові результати», щодо іншого сукупного доходу, то він узагальнюється у Розділі II, форми №2.

Інші операційні доходи відображаються у Примітках до річної фінансової звітності, Форма №5 (додатки М.5, М.10, М.15), зокрема у звітному 2022 році ТОВ фірма «Ліга-Прім» одержала доходи від реалізації інших оборотних активів в сумі 308,00 тис.грн. (Розділ V «Доходи і витрати», р.460), а також інші операційні доходи – в сумі 52,00 тис.грн. (р.490).

2.2 Особливості оподаткування доходів торговельного підприємства

В період воєнного стану в Україні було введено чимало податкових новацій, зокрема було впроваджено низку податкових пільг. Проте з 01.08.2023 року вступив в силу Закон України №3219-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» [4]. Даний Закон був прийнятий 30 червня 2023 року, та за своїм змістовим наповненням скасовує переважну більшість податкових пільг, які були введені на законодавчому рівні на період воєнного стану. Тобто, можна стверджувати, що повертається довоєнна система оподаткування, в тому числі, й для вітчизняних торговельних підприємств.

У відповідності до Закону України №3219-IX [4] відновлюються податкові перевірки. Тобто документальні перевірки платників податків згідно плану знову будуть здійснюватися, в тому числі на роздрібних торговельних підприємствах до яких відноситься ТОВ фірма «Ліга-Прім». Адже, досліджуване Товариство здійснює діяльність у сфері роздрібного продажу підакцизної продукції.

Низка змін згідно Закону України №3219-IX [4] стосується ПДВ, так, для його платників, яким було сформовано податковий кредит за звітні періоди (з лютого по травень 2022 року) згідно підтверджуючих документів, що одержані від суб'єкта господарювання, який на дату появи зобов'язань був зареєстрований як платник ПДВ (тобто почали сплачувати ЄП за ставкою 2%) право на податковий кредит залишається. Тобто мова йде про суму податкового кредиту за вищезазначений період, згідно податкових накладних. Основне, що зазначені податкові накладні були зареєстровані в Єдиному реєстрі протягом 60 календарних днів від дня, коли було здійснено поновлення реєстрації, як платника податку на додану вартість.

Також, вступивший в силу Закон №3219-IX [4] розкриває особливості притягнення до відповідальності у разі, якщо порушено вимоги щодо застосування РРО. Відповідно, містить прописані норми, що у разі, якщо торговельним підприємством з 01.01.2022р. по 01.10.2023р. було порушено вимоги щодо використання в ході операційного циклу РРО, то воно звільняється від відповідальності за вчинення таких порушень. Але варто зазначити, що ніякому разі не стосується продажу підакцизних товарів.

Окрім того, з 01.10.2023р. Закон №3219-IX [4] звільняє від відповідальності, якщо порушення щодо використання РРО при продажу токарівно-матеріальних цінностей на тимчасово окупованій території України, або на територіях, де ведуться бойові дії, або можуть відбуватися. Проте варто зазначити, що це теж не стосується підакцизних товарів.

Також варто відмітити, що в умовах воєнного стану в Україні, з 01.01.2023 року роздрібні торговельні підприємства вже не відносяться до платників акцизу, але це стосується лише тих товарів, які було вироблені до 01.04.2022р. Дане питання, досить актуальне для ТОВ фірми «Ліга-Прім», адже в мережі магазинів здійснюється постійний продаж тютюнових виробів.

Згідно п.40 підрозділу 5, Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України [2] на тимчасовій основі, до 01.01.2023р. торговельні підприємства сплачували акцизний податок з підакцизних товарів, які були вироблені до 01.04.2022р. Сюди ж відносяться й товари, які вироблені закордоном, а також ті, які не були продані в роздріб до 01.04.2022р., за таких обставин діють умови, які діяли до 01.04.2022р. Сплата роздрібними торговельними підприємствами акцизного податку з таких товарів відбувалася до 01.01.2023р. За таких обставин останнім періодом по сплаті акцизу був грудень 2022 року, на разі роздрібні торговельні підприємства не є його платниками, при продажу у 2023 році таких товарів, які були вироблені до 01.04.2022р., тобто це стосується у ТОВ фірми «Ліга-Прім».

Загалом в Україні акцизний податок продовжує збільшуватися, кожного року на 20%. Адже ця вимога спрямована на досягнення у 2025 році вимог

Європейського Союзу. Мова йде про Директиву №2011/64/EU, тобто планується, акциз повинен досягти рівня 90 євро за 1000 сигарет у 2025 році.

За досліджуваний період, ставка акцизу на тютюнові вироби була наступна: у 2022 році – 1641,26 грн. за 1000 штук сигарет, у 2023 році – 1969,51 грн. за 1000 сигарет (тобто +20%). Що стосується сигарет без фільтру, то ставка податку – 1306,37 грн. складала у 2022 році, а в 2023 році сягнула рівня 1567,64 грн. за 1000 штук сигарет.

ТОВ фірма «Ліга-Прім» також здійснює роздрібний продаж алкогольних напоїв. Щодо акцизу на алкоголь, то у 2023 році він залишився без змін. У відповідності до п.213.1.9 Податкового кодексу України [2] його ставка складає 5% з обсягів роздрібного продажу таких товарів, щодо безпосередньо алкогольних напоїв, то дану ділянку визначає підпункт 215.3.10 ПКУ[2]. Можуть зазнати змін мінімальні роздрібні ціни на алкогольну продукцію, це питання піднімала Федерація роботодавців України у квітня 2023 року.

У відповідності до чинного податкового законодавства, ТОВ фірма «Ліга-Прім» подає Декларацію з акцизного податку. При цьому податковим періодом для його сплати є календарний місяць. Основними термінами, щодо її подачі є 20 число місяця наступного звітного періоду. Щодо змін, які востаннє зазнала Декларація з акцизного податку, то вони відбулися 22.07.2022р. та були внесені Наказом МФУ №151 від 31.05.2022р.

Доволі часто ТОВ фірма «Ліга-Прім» застосовує в ході роздрібного продажу товарів споживачам знижки. Тому приділимо увагу оподаткуванню, в умовах, коли фірма вирішила надавати знижку покупцю. Складнощі виникають саме у підприємств роздрібною торгівлі, які у продажну вартість товарів закладають відсоток торговельної націнки. Згодом товари продають за ціною з дисконтом, тобто знижкою, в таких обставинах не вся сума нарахованої торговельної націнки припадає на товари, які продані.

В силу таких «нюансів» при продажі товару зі знижкою, фірма враховує не всю торговельну націнку, що припадає на товари, що вибули. Тому варто усувати вплив «дисконтів» на такі показники.

Щодо нарахування та відображення податку на додану вартість на товари, що реалізовані ТОВ фірмою «Ліга-Прім» зі знижкою, то тут все здійснюється згідно чинного податкового законодавства, адже базою обкладання ПДВ є їхня вартість продажу. Тому варто завжди спів ставляти продажну вартість із купівельними цінами на ці товари. В умовах, коли більшою є ціна закупівлі потрібно здійснити донарахування податкового зобов'язання із податку на додану вартість. В системі фінансового обліку, при цьому виникають інші витрати операційної діяльності, які відображаються на субрахунку 949.

Чимало нюансів виникає при роздрібній реалізації продовольчих та непродовольчих товарів зі знижками саме фізичним особам. Адже згідно вимог Податкового кодексу України [2] такі дисконти варто характеризуються як додаткове економічне благо. В такому разі виникають спірні питання щодо необхідності обкладання військовим збором та іншими обов'язковими утриманнями згідно підпункту 164.2.17 Податкового кодексу України [2].

Розділ X Податкового кодексу України [2], підрозділ 10, п. 161 визначає, що об'єктом обкладання військовим збором є місячний або річний дохід. Тобто, у разі, якщо на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» знижка надається окремому споживачу, то вона є додатковим благом і повинна оподатковуватися. В силу таких нюансів податкового законодавства варто сплачувати і податок на доходи фізичних осіб. Окрім того, у відповідності до пункту 164.5 Податкового кодексу України [2] варто брати до уваги натуральний-коефіцієнт. Щодо військового збору то на досліджуваному Товаристві його утримання здійснюють з суми наданої на товари знижки, яка збільшена на натуральний коефіцієнт для податку на додану вартість.

Проте варто зазначити, що сума наданого дисконту на ті чи інші товари, що реалізує через роздрібну торговельну мережу ТОВ фірма «Ліга-Прім», лише тоді обкладається військовим збором і податком на доходи фізичних осіб, коли дисконт є індивідуальним. В цілому, варто відмітити, що використання знижок завжди сприяє збільшенню операційних доходів.

2.3 Аспекти управлінського обліку доходів від операційної діяльності

В національній економіці на разі існує проблема побудови ефективної системи управління бізнесом. Всебічне сприяння повоєнному відновленню підприємств та забезпечення відбудови економіки в цілому повинне бути спрямоване на «адекватний менеджмент». Постійне розширення асортименту на вітчизняних торговельних підприємствах потребує раціонального управління всіма операціями в ході операційного циклу. Все це обумовлює потребу в розподілі організаційної структури ТОВ фірми «Ліга-Прім» на сегменти та підрозділи, із встановленням персональної відповідальності відповідного працівника за результати його роботи. Тому, пропонуємо запровадити на Товаристві систему управлінського обліку.

Управлінський облік доходів та ТОВ фірмі «Ліга-Прім» варто будувати за центрами відповідальності, оскільки це є дієвим засобом в умовах воєнного часу. Безпосередньо «центр доходів» – окремий структурний підрозділ торговельного підприємства, який спрямовує свої зусилля на маркетингово-збутову діяльність, а його менеджери несуть персональну відповідальність за суму доходу від реалізації товарів, а також про суму витрат, які були понесені для одержання цих доходів.

Характеризуючи центри відповідальності доходів, варто зазначити, що завдання управлінського обліку в такому центрі є фіксація результатів на виході. При цьому зусилля ризик-менеджменту спрямовуються на керування ризиками, реалізація яких може спонукати до скорочення сукупної суми доходів. В основі критеріїв оцінки буде досягнення планового рівня доходу від роздрібною реалізації товарів із взяттям до уваги змін у ціновій політиці та понесених збутових витрат. Саме обліковою системою здійснюється оцінка доходів у відповідності до бюджетного рівня, адже система управлінського обліку особливий акцент здійснює саме на бюджетування.

До базових методів управлінського обліку доходів належать: метод нарахування та касовий метод. Перший передбачає, що дохід від реалізації товарів визнають при переході права власності на товари до їх споживача. Другий – передбачає, що дохід визнається у тому періоді, коли від споживача поступили кошти за товарно-матеріальні цінності, тобто до уваги не приймають дату їх продажу. Окрім того, касовий метод має дві модифікації, а саме: не повний та повний розрахунок [37].

Досить ефективним в системі управління доходами на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» може стати використання процесного підходу. Зміст якого полягає в тому, що відповідний бізнес-процес проходить усі рівні керованої системи та несе відповідальність за реалізацію відповідної функції управління (наприклад: функція обліку, або функція аналізу). Тобто при застосування процесного методу оперують такими категоріями, як: бізнес-операції та бізнес-процеси торговельного підприємства.

Тобто в рамках процесного підходу, в якості об'єкта управлінського обліку операційних доходів на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» виступають бізнес-операції пов'язані з їх обліковим відображенням.

До числа основних облікових операцій ТОВ фірми «Ліга-Прім» належать такі їх види, як: торгівельні, логістичні та фінансові.

Відповідно ефективне управління роздрібним продажем товарів реалізується на Товаристві за рахунок таких основних бізнес-процесів, як: формування оптимальних замовлень відповідних партій товарів; їх своєчасне оприбуткування на склади магазинів; слідування за рівнем товарної маси у роздрібній торговельній мережі; безперебійна товарооборотність та досягнення бажаного рівня продажів [37].

Спектр основних облікових операцій на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» нами узагальнено в табл. 2.2 (додаток Д.1). Бачимо, що для факту відвантаження товарів та визнання операційних доходів від реалізації характерними є відповідні характеристики та ідентифікації облікових операцій.

Організація управлінського обліку доходів від операційної діяльності здійснюється за статтями, що визначені у спеціальних довідниках. Безпосередньо стаття в системі управлінського обліку – це показник, що відноситься до найнижчого у відповідному бюджеті.

Топ-менеджменту ТОВ фірми «Ліга-Прім» постійно потрібна необхідна своєчасна інформація про обсяги роздрібного продажу товарів із порівнянням з плановим рівнем та відповідним бюджетом.

Бюджетуванню в системі управлінського обліку відводиться доволі вагоме місце. Основними елементами бюджету є статті управлінського обліку. Все залежить від потреб топ-менеджменту, тобто обсягу облікової інформації, яку необхідно підготувати для прийняття ними управлінських рішень в ході керування збутовою діяльністю фірми.

В дод. Б.5, на рис. 2.9 нами узагальнено зв'язок між статтями доходів управлінського обліку та бюджетуванням у відповідності до підходу українських науковців в сфері даної проблематики.

В сукупності, представлені на рис. 2.9 складові формують інформаційну систему управління доходами від операційної діяльності, яку доцільно реалізувати на ТОВ фірмі «Ліга-Прім». Такий підхід до організації управлінського обліку сприятиме оперативному забезпеченню керівництва фірми своєчасною інформацією із порівняльним аналізом рівня виконання планових показників, які були визначені на початку періоду.

Інформація із системи управлінського обліку знаходить узагальнення в управлінській звітності, що готується на вимогу керівництва лише за потреби. Перш за все на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» це управління: роздрібним продажем товарів споживачам; постачанням ТМЦ в мережу магазинів; ресурсне забезпечення всіх торговельних процесів на Товаристві.

Також в системі управлінського обліку доходів та ТОВ фірмі «Ліга-Прім» пропонуємо до запровадження спеціальні довідники. За часту їх називають довідники-кодіфікатори, які варто застосовувати саме на ділянці управлінського обліку доходів досліджуваного торговельного підприємства.

Прикладами до запровадження на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» довідниками є: довідник контрагентів, довідник центрів доходів, довідник центрів витрат, центрів фінансової відповідальності. Тобто їх практичне запровадження на фірмі забезпечить акумулювання в системі управлінського обліку необхідної інформації про продажі товарів або споживання ресурсного потенціалу за відповідними операціями господарського циклу.

Саме така накопичена облікова інформація в довідниках-кодіфікаторах, в тому числі щодо доходів від операційної діяльності буде слугувати певним «банком даних» для задоволення керівників різних рівнів.

На противагу управлінському обліку доходів в системі фінансового обліку в якості таких довідників-кодіфікаторів можуть виступати рахунки та субрахунки, проте варто зазначити, що спектр останніх вузький.

Варто максимально інтегрувати фінансовий та управлінський облік, а також намагатися постійно враховувати податковий аспект. Тому пропонуємо на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» формувати довідники-кодіфікатори фінансового та податкового обліку на базі довідників управлінського обліку. Доволі часто, формування останніх, може спонукати до коригувань в перших. В комплексі все це потрібно доповнити управлінським обліком доходів за центрами відповідальності. Такий підхід сприятиме підвищенню ефективності управління ризиками та доходами, а також сприятиме покращенню фінансово-господарської діяльності фірми на ринку.

Висновки за розділом 2

Оцінка системи організації та методики фінансового обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» показала, що фірма дотримується чинного законодавства на всіх етапах облікового циклу при їх відображенні, від моменту первинної реєстрації в документах, до кінцевого відображення у системі фінансової звітності. Повністю дотримуються вимоги

Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [7]. Проте, в умовах поглиблення асортиментної структури продажів, важливо постійно покращувати систему аналітичного обліку доходів на ТОВ фірмі «Ліга-Прім», в тому числі й доходів від іншої операційної діяльності.

В другому розділі випускної кваліфікаційної роботи доведено, що керівництву Товариства постійно необхідна точна та своєчасна інформація про суму граничного доходу в розрізі асортиментної структури, тобто за кожним видом товарів (з можливістю подальшої деталізації, за необхідності). Зокрема, це може стосуватися, як більш ходових, так й неходових категорій товарно-матеріальних цінностей, або конкретного магазину з роздрібною торговельною мережі ТОВ фірми «Ліга-Прім» в якому вони були продані, тощо. В силу чого, запропоновано поглиблювати деталізацію облікової інформації за направленістю потоків інформації. Тобто потрібно, щоб можна було на основі даних із системи обліку своєчасно задовольнити необхідною інформацією керівництво відповідної ланки за відповідний часовий інтервал: начальника підрозділу, топ-менеджера або директора Товариства. Доведено, що управлінська звітність різниться різноманітністю періодів її формування, це може бути як довготривала ретроспектива, так й більш короткий проміжок часу: тиждень, декада, півріччя, тощо. Все залежить від запиту від керівної ланки, що відповідного її інформаційного наповнення.

Розкриття аспектів управлінського обліку операційних доходів дало змогу запропонувати організувати його на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» за центрами відповідальності та на основі використання процесного підходу. Облік за центрами відповідальності забезпечить децентралізацію управління ризиками та операційними доходами фірми. А запровадження процесного підходу сприятиме більш ефективному управлінню бізнес-процесами. Саме сегменти, або центри доходів фірми в системі управлінського обліку ТОВ фірми «Ліга-Прім» створять сприятливі умови для збільшення обсягів роздрібною реалізації товарів, навіть в умовах воєнного стану.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЗА УМОВ ВОЄННОГО СТАНУ В УКРАЇНІ

3.1 Комплексна аналітична оцінка доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім»

В умовах воєнного стану, вітчизняні торговельні підприємства займають важливе місце у структурі економіки України. Адже саме вони відповідають за рівень забезпечення безперебійного процесу товарообігу та задоволення всезростаючих потреб споживачів у продовольчих та непродовольчих товарах. Відповідно ефективна аналітична оцінка рівня доходів від операційної діяльності торговельних підприємств потребує належного рівня уваги. Оскільки, саме комплексний аналіз доходів є невід'ємною складовою стратегії економічного розвитку суб'єкта, яка спрямована на: формування інформаційної основи його здійснення; оцінку обсягу та складу доходів від операційної діяльності; реалізацію ефективної політики керування доходами в торгівлі; перспективне передбачення тенденцій зміни доходів.

Мета аналізу операційних доходів торговельного підприємства спрямована на оцінку кінцевого рівня ефективності бізнес-процесів, визначення ключових чинників впливу на їх зміну, та оцінка дохідності підприємств-конкурентів. Серед важливих завдань реалізації аналізу доходів в торгівлі перш за все варто виділити: оцінка рівня досягнення планових показників щодо динаміки та структури операційних доходів; аналіз щільності зв'язку між доходами на ключовими факторами впливу на їх зміну; віднайдення резервів зростання операційних доходів; розробка конкретних заходів, щодо досягнення прогностичних показників та резервів.

Здійснений нами аналіз тенденцій зміни доходів від операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки узагальнено в табл. 3.4 (додаток Д.3), показав, що у звітному 2022 році їх абсолютна сума скоротилася на 6785,00 тис.грн. або 3,90% від 2021 року, варто зазначити, що це відбулося в умовах впровадження воєнного стану. Адже передувало цьому, навіть за умов пандемії, їх суттєве зростання на 15046,00 тис.грн. або на 9,50% у 2021 році проти 2020 року. Щодо інших доходів від операційної діяльності фірми, то за 2021 рік їх сума навпаки зменшилася на 174,00 тис.грн., або 80,60% від 2020 року, а в 2022 році їх абсолютна сума зросла на 318,00 тис.грн. у порівнянні з 2021 роком, що є позитивною тенденцією, оскільки досліджуване Товариство посилило уваги до іншої операційної діяльності, рис. 3.1.

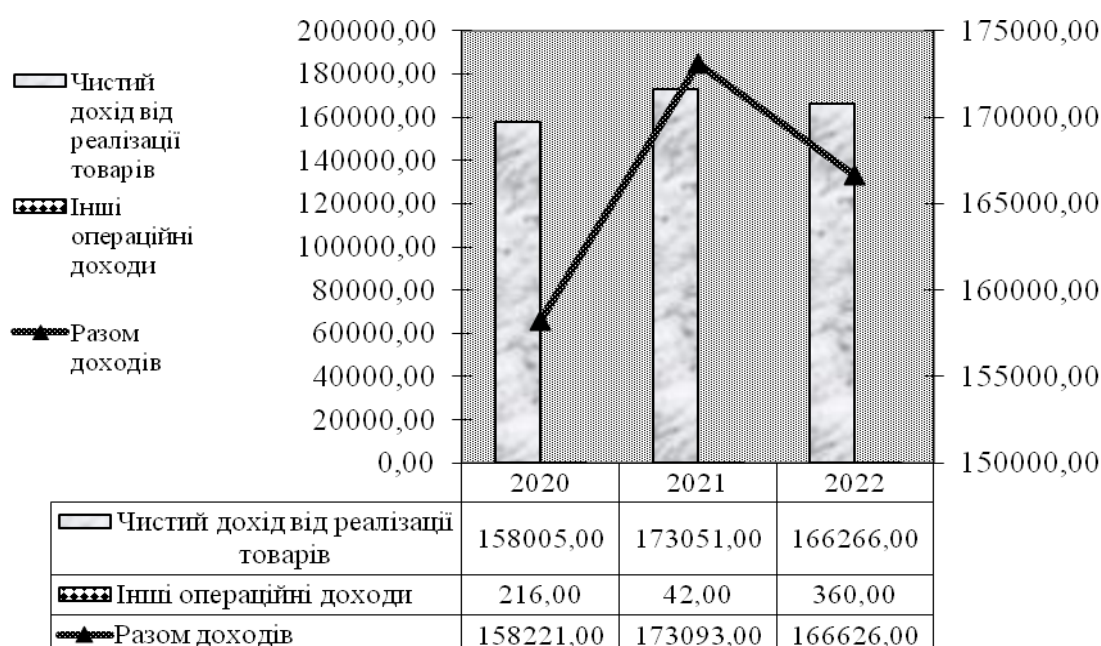


Рис. 3.1 Тенденція зміни доходів від операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 рр.

Структура операційних доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім» представлена нами в додатках Д.4 – 5, (табл. 3.5 та на рис. 3.2). Бачимо, що на частку операційних доходів фірми у 2020 році – 99,86%, у 2021 році – 99,98% та 2022 році – 99,78%, тобто помітне спочатку зростання частки на 0,11%, а згодом навпаки її скорочення на 0,19% в динаміці. Щодо інших операційних

доходів, то за 2021 рік їх питома вага становила лише 0,02, проте у 2022 році вона зросла на 0,19% і склала 0,22%.

В цілому загальна абсолютна сума операційного доходу ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2021 рік збільшилася на 14 872,00 тис.грн. або на 9,40% від 2020 року, а в 2022 році – зменшилася на 6 467,00 тис.грн. від 2021 року. Останнє може слугувати тенденцією до зменшення обсягів торгівлі фірми в умовах воєнного часу з акцентом на іншу операційну діяльність.

Загальну динаміку змін у структурі операційних доходів фірми наглядно ілюструє рис. 3.3.

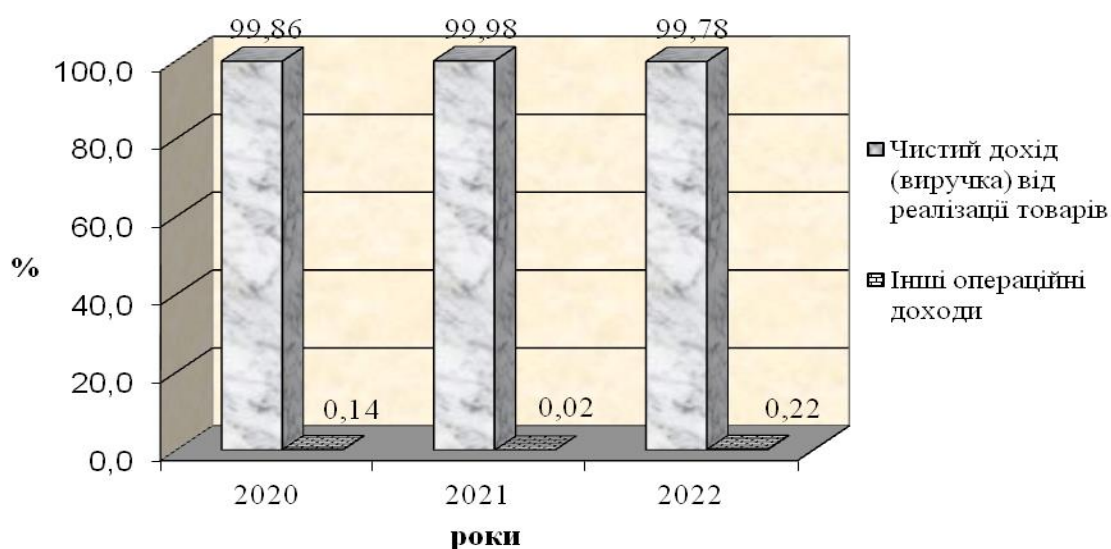


Рис. 3.3 Зміни в структурі доходів від операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 рр.

Бачимо, що рис. 3.3, лише підтверджує зроблені нами напередодні висновки, щодо того, що найбільша питома вага характерна для доходів від роздрібного продажу товарів фірми, яка практично наближається до 100,00% протягом усього періоду – 2020 – 2022 роки, а частка інших операційних доходів менше 1,00%, хоча й незначно зростає у звітному році.

Комплексна аналітична оцінка доходів обов'язково повинна приймати до уваги темпи зміни витрат, адже категорію доходів не можливо відособлено розглядати від витрат. Такий порівняльний аналіз динаміки

темтів приросту операційних доходів та витрат нами узагальнено у табл. 3.6, додаток Д.6.

З даних табл. 3.6, (див. дод. Д.6), помітно, що за 2021 рік темпи приросту доходів перевищують темпи приросту витрат, ($T_{np,D} > T_{np,B}$) як: 9,40% до 2,21% відповідно у порівнянні із 2020 роком, що було позитивною тенденцією для фірми. Але в 2022 році у порівнянні з 2021 роком темпи скорочення доходів були більшими ніж темпи скорочення витрат, як: 3,74% до 0,26%, що є негативною тенденцією, оскільки свідчить, що абсолютна сума операційних доходів зменшується більш швидкими темпами, ніж абсолютна сума операційних витрат досліджуваного підприємства роздрібної торгівлі. Найсуттєвіші зміни темтів приростів відбулися з іншими операційними витратами та іншими операційними доходами, зокрема досить значно зросла їх абсолютна сума у звітному 2022 році, що і спонукало до таких суттєвих їх приростів та скорочень. Зокрема за 2021 рік темп скорочення інших операційних доходів склали 80,56%, а темпи зростання інших операційних витрат – 87,20% проти 2020 року. Більш глибокий аналіз, того, що призвело таких змін буде нами здійснений при проведенні оцінки впливу факторів.

Наглядно тенденцію порівнянні доходів з витратами від операційної діяльності ілюструє рис. 3.4 (додаток Д.8). Зокрема помітно, що найбільша абсолютна сума операційних доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім» була характерна для 2021 року (173 093,00 тис.грн.), а найбільша сума операційних витрат – для 2022 року, коли вони склали 1436,80 тис.грн.

Наступним кроком, у відповідності до визначених завдань, що стоять перед комплексною аналітичною оцінкою рівня операційних доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім» є факторний аналіз. Задля його проведення скористаємося прийомами кореляційно-регресійного аналізу, результати якого носять більш точніший характер у порівнянні із методами елімінування.

До числа важливих чинників впливу на зміну операційних доходів варто віднести ефективність споживання у ході операційного циклу фірми ресурсного потенціалу. Зокрема, першочергово це: рівень продуктивності

праці працівників ТОВ фірми «Ліга-Прім», рівень ефективності експлуатації основних засобів (приміщень магазинів, торговельного обладнання, тощо).

В табл. 3.7 (додаток Д.7), нами узагальнено результати проведеного чинникового аналізу операційних доходів фірми за останні чотири роки.

Графічно залежність між абсолютною сумою доходу від роздрібного продажу товарів та рівнем продуктивності праці продавців ілюструє рис. 3.5 (додаток Д.9). Зокрема, значення коефіцієнта кореляції складає 0,928, це свідчить про те, що на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» 92,8% операційних доходів визначаються впливом продуктивності праці працівників, і лише на 7,2% відбувається вплив інших чинників. За таким умов рівняння регресії сформована за даними такої оцінки наступне:

$$y = 12,4x + 140,6, \quad (3.1)$$

Отже, за збільшення продуктивності праці на 1 тис.грн./особу, абсолютна сума операційного доходу збільшиться на 12,40 тис.грн.

Необоротні активи ТОВ фірми «Ліга-Прім» відіграють важливе значення в ході здійснення операційної діяльності, адже фірма володіє мережею магазинів роздрібної торгівлі, тому наступним кроком буде аналіз впливу фондівддачі на результативний показник в дослідженні. Така оцінка узагальнена нами в додатках Д.7 (табл. 3.7(б) та Д.9 (рис. 3.6), й показує, що тіснота зв'язку між фондівддачею і операційним доходом більша. Свідченням цього є значення коефіцієнта кореляції яке складає 100,00%. Рівняння регресії при цьому наступне:

$$y = 16,5x + 120,3, \quad (3.2)$$

Відповідно, це свідчить, що у разі, якщо рівень фондівддачі збільшиться на 1 тис.грн., то в такому випадку операційні доходи ТОВ фірми «Ліга-Прім» збільшаться на 16,50 тис.грн.

На наступному кроці зосередимо увагу на щільності зв'язку між операційним доходами та чистим фінансовим результатом діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім», додатки Д.7 та Д.10. Обчислений коефіцієнт кореляції має від'ємне значення, та складає 0,968, що свідчить про наявність обернено пропорційної залежності між фактором та результативним показником. Графічно така тенденція зображена на рис. 3.7 (див. дод. Д.10), а рівняння прямої лінії, яке розміщене на графіку наступне:

$$y = 7,5x + 143,4, \quad (3.3)$$

Відповідно, при зміні абсолютної суми операційного доходу ТОВ фірми «Ліга-Прім» на 1,00 тис.грн., це призведе до зміни чистого фінансового результату діяльності на 7,5 тис.грн.

Проведений комплексний аналіз операційних доходів досліджуваного підприємства роздрібної торгівлі засвідчив, що на фірмі присутні приховані резерви покращення функціонування на споживчому ринку. Абсолютна сума резерву зростання операційного доходу під впливом рівня продуктивності працівників ТОВ фірми «Ліга-Прім» становить 12,40 тис.грн. А резерви за рахунок покращення експлуатації основних засобів фірми становлять – 16,50 тис.грн., по чистому прибутку – 7,50 тис.грн, як зазначалося нами вище.

Заключним етапом аналізу є прогноз тенденцій зміни операційних доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім» на перспективу до 2024 року. Результати перспективного аналізу нами представлені на рис. 3.8, додаток Д.10.

Отже, у прогнозованому 2024 році операційні доходи Товариства можуть сягнути рівня 193 732,00 тис.грн., тобто резерв їх зростання становить 27 466,00 тис.грн., рис. 3.9, додаток В.11. Тобто, досліджуваній торговельній фірмі варто використати приховані внутрішньо-господарські резерви ви задля того, щоб досягти кращих кінцевих результатів. Цьому також повинне сприяти ефективна побудова менеджменту в роздрібній торгівлі.

3.2 Напрями удосконалення обліку доходів торговельного підприємства в сучасному цифровому середовищі

В умовах воєнного стану, важливо, щоб торговельні підприємства надавали перевагу українському програмному забезпеченню управління доходами від операційної діяльності. ТОВ фірма «Ліга Прім» застосовує у своїй діяльності програмний продукт «BAS Бухгалтерія 8.3 для України», який є комплексним рішенням для ведення обліку на досліджуваному торговельному підприємстві та враховує усі нюанси чинного законодавства, як у сфері фінансового так й податкового обліку.

Зокрема цифрова система забезпечує ефективну організацію обліку торговельного суб'єкта за такими ділянками, як облік: торговельних операцій та операцій з тарою фірми; банківських та касових операцій Товариства; облік розрахункових операцій; облік податку на додану вартість тощо.

Окрім того, в системі «BAS Бухгалтерія 8.3 для України» реалізовані традиційні регламентні операції, що здійснюються по завершенню місяця. Зокрема для ділянки дослідження у даній випускній кваліфікаційній роботі, це списання доходів від операційної діяльності на визначення фінансового результату тощо. Доступним є повний комплект стандартних звітів, таких як: Оборотно-сальдова відомість (додаток Л.1), головна книга по рахунках 70, 71, 64 (додатки Р.1, Р.2, Р.5.). Також у системі здійснюється формування фінансової звітності в автоматизованому форматі (додатки М.1 – М.15).

На вітчизняному ринку програмних продуктів вагомий інтерес для підприємств роздрібної торгівлі складає український онлайн-сервіс «Dilovod». В цифровій системі поєднано ведення управлінського та фінансового обліку. Також в цифровому середовищі «Dilovod» реалізована можливість формування електронної звітності, зокрема вийшла оновлена версія для автоматизації обліку саме в секторі роздрібної торгівлі, тому пропонуємо його для запровадження на ТОВ фірмі «Ліга-Прім».

Діалоговий режим реєстрації в системі «Dilovod» для ТОВ фірми «Ліга-Прім» подано на рис. 3.9.

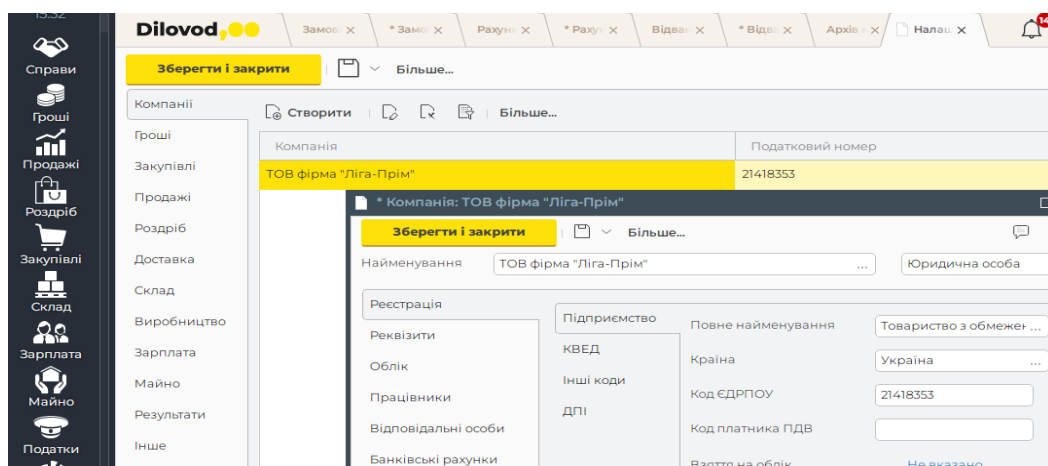


Рис. 3.9 Відомості про компанію в середовищі програми «Dilovod»

Обов'язковим до заповнення є фіксація системи оподаткування, на якій перебуває ТОВ фірма «Ліга-Прім» та статусу платника ПДВ.

На ділянці обліку доходів від операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» важливою є функція «Продажі», в якому реалізована можливість каналів збуту товарів із використанням точок доставки, а також резервування товарів під замовлення, форм оплати та відпускних цін, рис. 3.10.

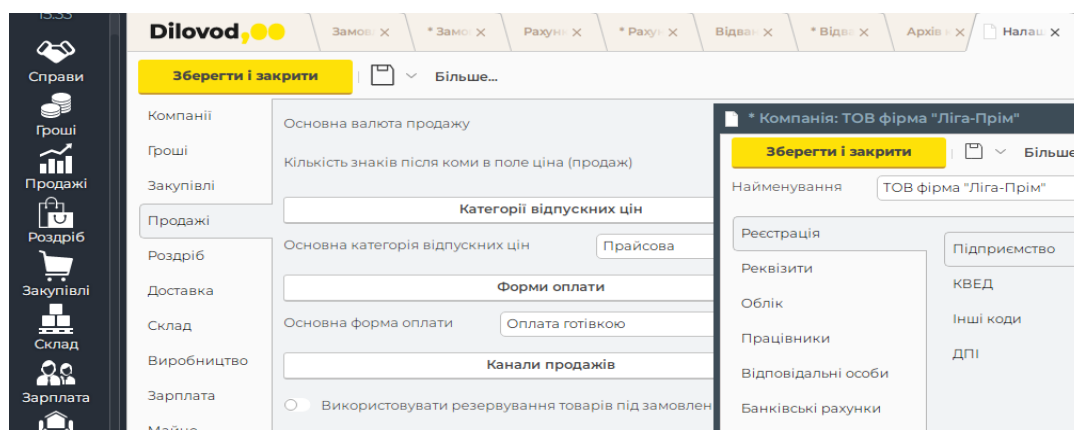


Рис. 3.10 Функція «Продажі» в цифровому середовищі «Dilovod»

«Облік продажів» дозволяє доволі ефективно керувати доходами від роздрібною реалізацією товарів, а деталізовані звіти про обсяги продажів сприяють ефективній аналітичній оцінці поточного стану та управлінських функцій менеджерів по збуту фірми.

Наступною важливою складовою на ділянці управління доходами від операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» в програмі «Dilovod» є модуль «Роздріб», рис. 3.11.

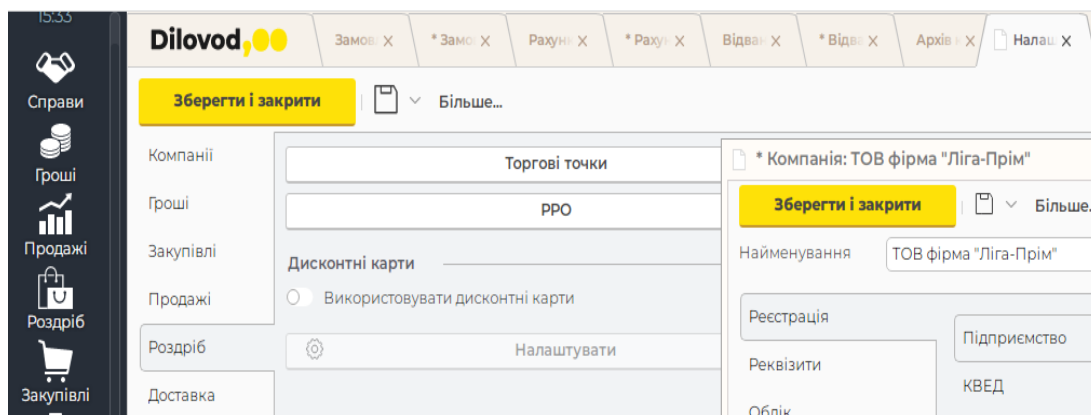


Рис. 3.11 Модуль «Роздріб» в середовищі програми «Dilovod»

З рис. 3.12 помітно, що в системі «Dilovod» даний модуль передбачає налаштування торговельних точок та РРО, а також використання дисконтних карток постійними клієнтами фірми. Всього до складу роздрібної мережі ТОВ фірми «Ліга-Прім» входить 19 магазинів. Налаштування торговельної точки – магазину №1 представлено на рис. 3.12.

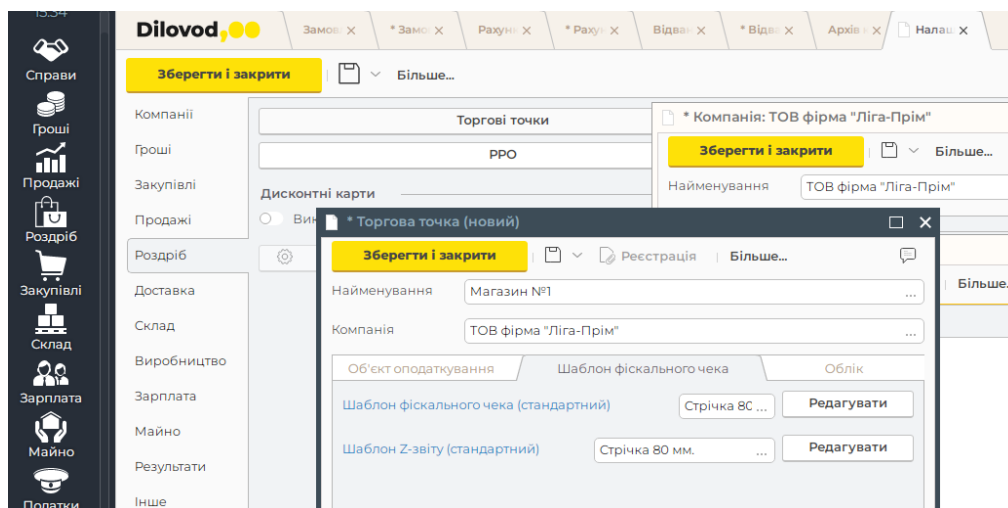


Рис. 3.12 Налаштування торговельної точки – магазину №1 ТОВ фірми «Ліга-Прім» в системі «Dilovod»

Аналогічним чином система «Dilovod» дає змогу обрати модель «РРО Dilovod». Інтерфейс налаштування в системі подано на рис. 3.13.

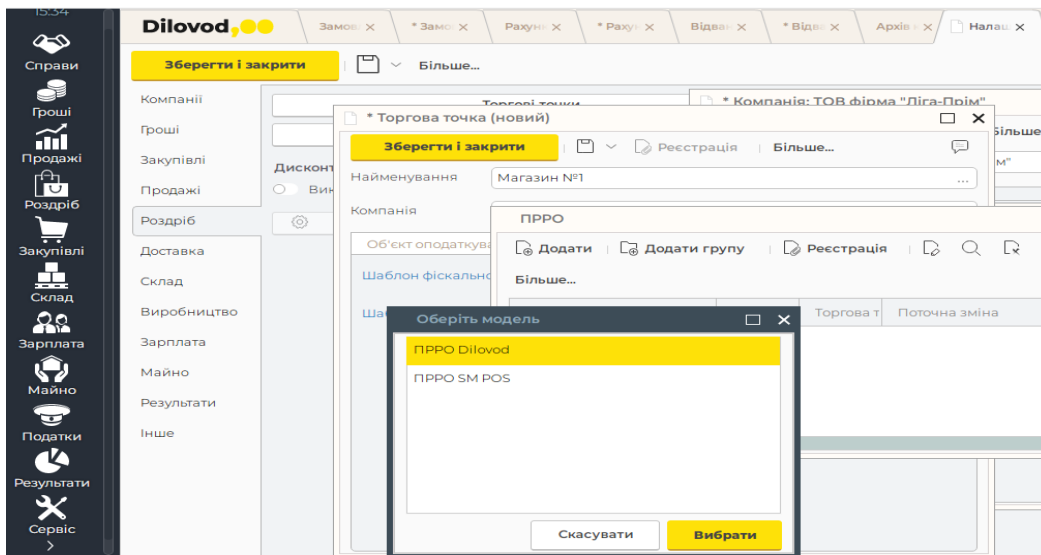


Рис. 3.13 Обрання моделі «PPRO Dilovod»

В модулі «Результати» системи Dilovod передбачено налаштування обліку доходів за статтями, з можливістю обрання деталізації за підрозділами торговельного підприємства, рис. 3.14.

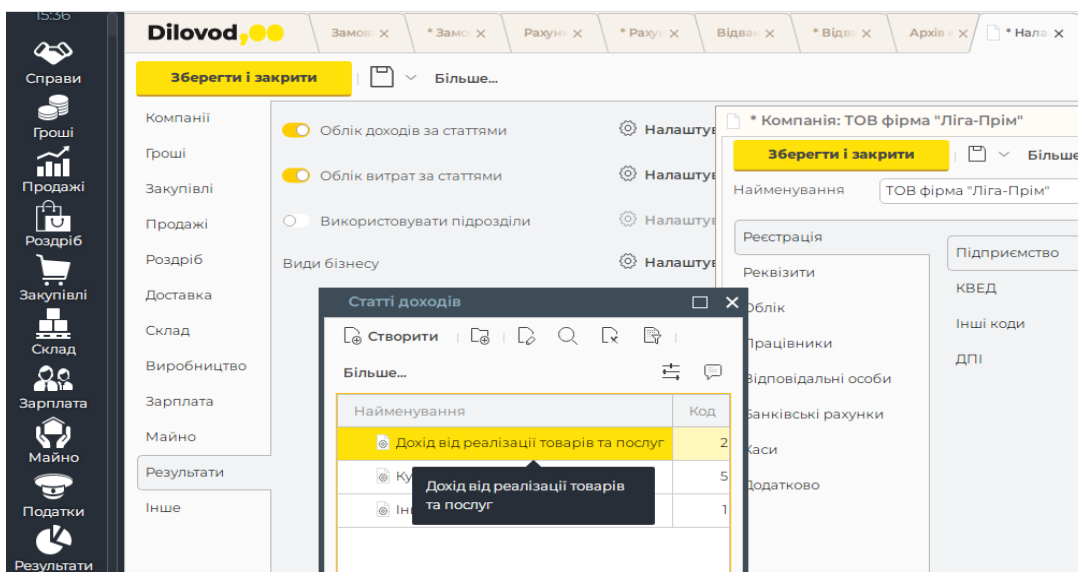


Рис. 3.14 Налаштування «Обліку доходів за статтями» в модулі «Результати» програми «Dilovod»

У разі повернення роздрібної виручки в системі «Dilovod» передбачено формування статей руху грошей, також передбачено повернення коштів покупцям, та повернення коштів постачальникам. Зазначені функції реалізована у модулі «Гроші», рис. 3.15.

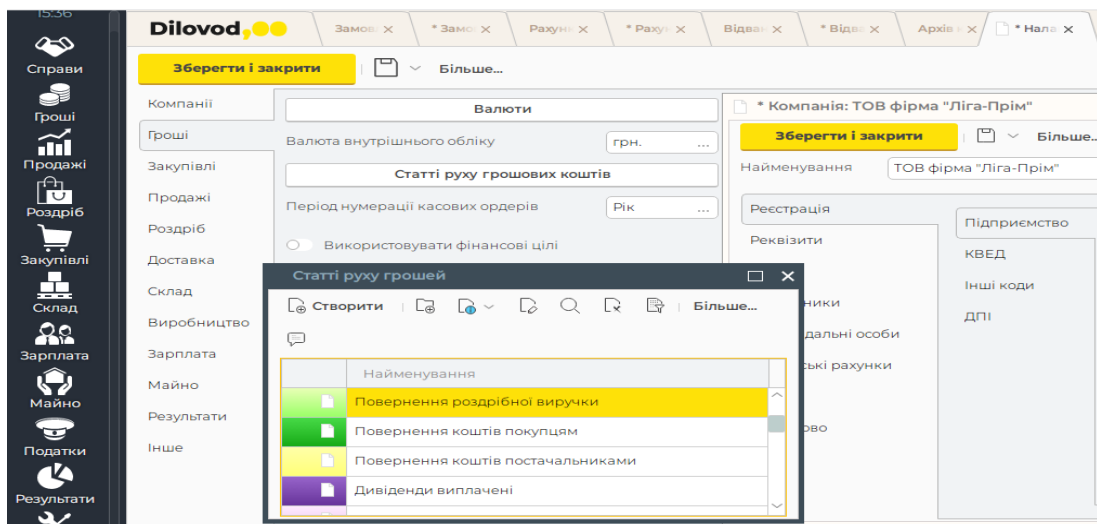


Рис. 3.15 Режим повернення роздрібною виручки в модулі «Гроші» програмного продукту «Dilovod»

Модуль «Інше» акумулює в собі інформацію про: План рахунків, рахунки обліку за замовчуванням; налаштування обліку взаєморозрахунків та податки з продажів, рис. 3.16.

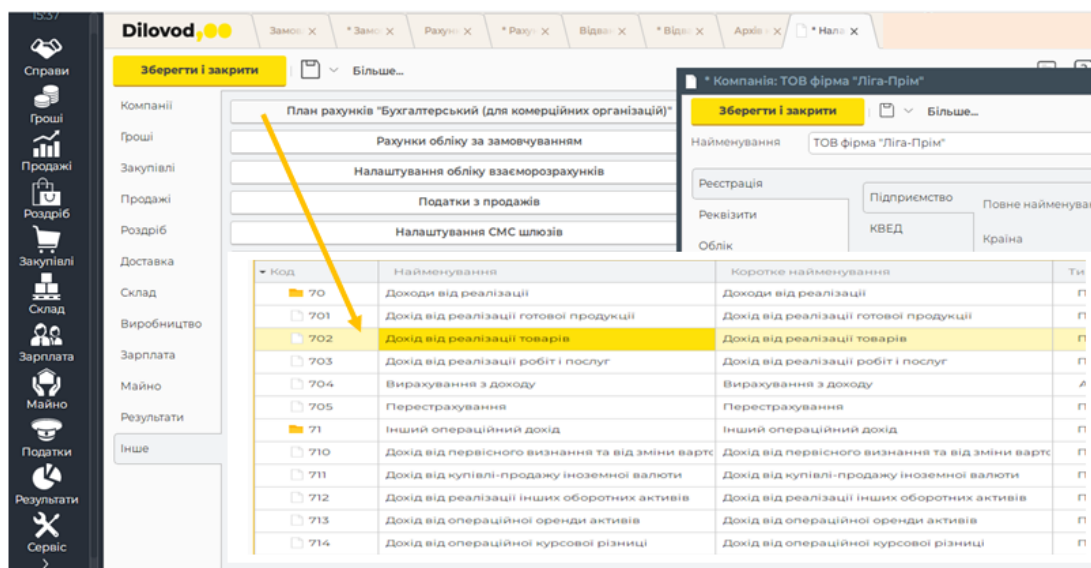


Рис. 3.16 План рахунків в системі «Dilovod», модуль «Інше»

Формування облікової інформації про доходи від реалізації товарів на субрахунку 702 в програмному продукті «Dilovod» зображено на рис. 3.21. Даний діалоговий режим доступний в модулі «Інше».

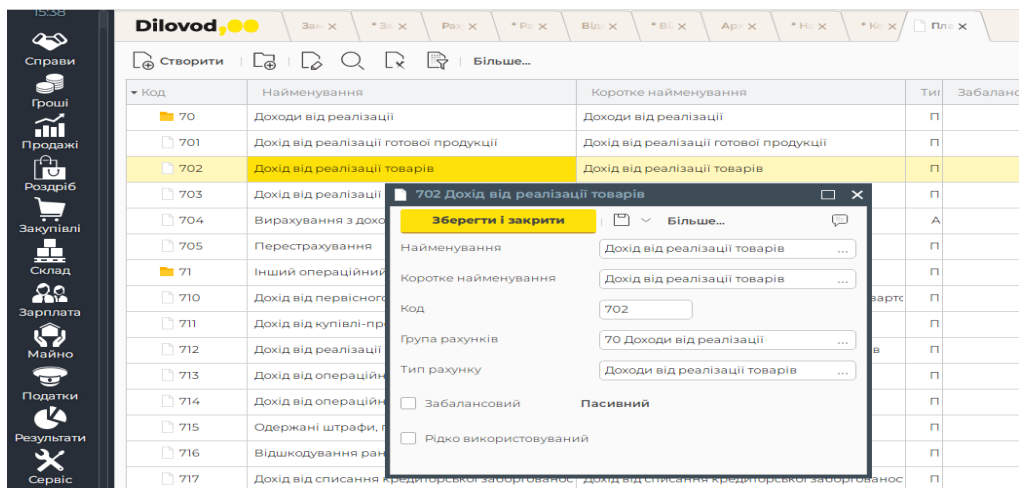


Рис. 3.17 Діалоговий режим налаштування основних параметрів по субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» в системі «Dilovod»

Узагальнення облікової інформації про доходи від реалізації товарів знаходить у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), формі №2, у ефективно реалізовано в продукті «Dilovod» в розділі «Фінансова звітність», яка формується в електронній формі, рис. 3.18.

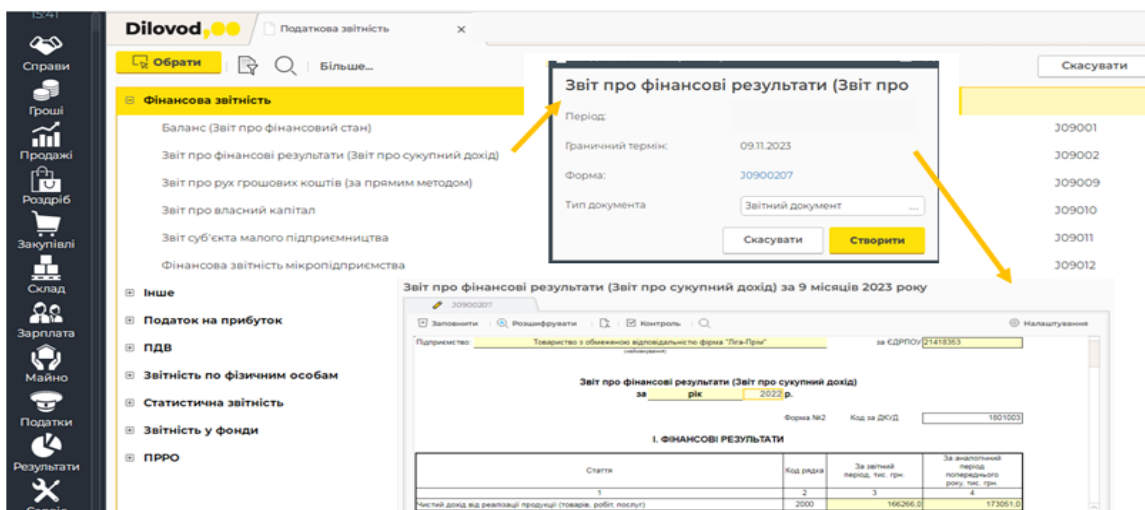


Рис. 3.18 Фрагмент формування електронного звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) в системі «Dilovod»

Запровадження у практичну діяльність ТОВ фірми «Ліга-Прім» українського сервісу «Dilovod» сприятиме ефективному управлінню доходами від операційної діяльності та раціональному узагальненню інформації про них в системі фінансової звітності торговельного суб'єкта.

Висновки за розділом 3

Проведена комплексна аналітична оцінка рівня доходів від операційної діяльності на досліджуваному роздрібному торговельному підприємстві ТОВ фірмі «Ліга-Прім» дозволяє дійти висновку, що варто особливу увагу приділити всезростаючій з року в рік сумі дебіторської заборгованості за розрахунками за товари споживачам. Адже за даними фінансової звітності Товариства у 2022 році вона склала 532,0 тис.грн, що на 154,0 тис.грн. (40,74%) та на 166,00 тис.грн. або на 45,36% від базисного 2020 року. Серед заходів, які сприятимуть збільшенню операційних доходів варто виділити:

- припинити подальшу співпрацю з підприємствами дебіторами, які вчасно не розраховуються за своїми платежами з фірмою. Цьому повинна передувати комплексна оцінка всіх дебіторів в динаміці;

- визначити стратегію подальшої співпраці фірми з контрагентами на майбутнє. Тобто варто провести диференціальний аналіз в наступному спектрі, а саме: раціоналізації договірної співпраці (зокрема обумовлення в умовах договору варіації цін на товарів у відповідності до терміну проведення розрахунків за них; вчасне оформлення усіх супровідних документів; ефективна політика щодо застосування дисконтів фірмою;

- перейти на український програмний продукт для цифровізації обліку, в тому числі й на ділянку обліку доходів від операційної діяльності.

Запропонований український програмний продукт «Dilovod» для комплексної автоматизації обліку та формування електронної звітності враховує специфіку діяльності роздрібних торговельних підприємств. В оновленій версії системи покращена робота зі штрих-кодами окремих партій товарів, та додано генератор серійних номерів при їх реалізації покупцям. Також в програмі «Dilovod» поєднано фінансовий та управлінський облік, створена система моніторингу рівня доходів від реалізації з паралельною оцінкою граничного доходу з кожної додатково реалізованої одиниці продукції. Серед переваг – фіксація всього грошового обігу фірми.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Воєнний стан в Україні чинить негативний вплив на діяльність роздрібних торговельних підприємств. Перша за все найбільш відчутним став вплив на логістичні маршрути, якими товари народного споживання доставляються в торговельну мережу та на склади суб'єктів торгівлі. Також доволі значним став вплив інфляційних процесів, що спонукало відповідні зміни в ціновій політиці та обумовило погіршення розрахунково-платіжної дисципліни, та погіршення платоспроможності відповідно. В комплексні це спонукає до будови об'єктивної системи обліково-аналітичного забезпечення управління доходами від операційної діяльності в торгівлі.

Випускна кваліфікаційна робота присвячена актуальним питанням удосконалення фінансового, управлінського обліку та аналізу операційних доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім». Зокрема, проведено ґрунтовну аналітичну оцінку дохідності досліджуваного торговельного підприємства, та здійснено пошук дійсних та реальних прихованих можливостей збільшення доходів на перспективний період на базі прийомів регресійного аналізу.

Варто констатувати, що в умовах сьогодення, термін «дохід від операційної діяльності» продовжує залишатися одним із ключових та фундаментальних понять в бізнесі. Зокрема, торгівля, як пріоритетний сектор в контексті відбудови повоєнної економіки повинен забезпечувати товарами народного споживання населення, навіть за умов війни. Саме тому, вчені постійно розкриваючи етимологічну природу поняття «дохід», наводячи та пропонуючи власні трактування в силу динамічних змін у ринковому середовищі. Тому опрацювання наукових думок вчених дало змогу визначати термін «дохід від операційної діяльності торговельного підприємства», як поступлення, що отримані в ході здійснення торгівлі протягом певного часового інтервалу у формі певних вигод економічної природи, що одержані в ході використання економічних ресурсів та комерційних ризиків.

Також, у випускній кваліфікаційній роботі обґрунтовано класифікацію доходів від операційної діяльності торговельного підприємства з точки зору взяття до уваги управлінського аспекту. Зокрема, з точки зору прогнозування та планування динаміки доходів обґрунтовано виокремлення таких ознак, як: *за спроможністю планування; із врахуванням дії інфляції; за спроможністю перспективного передбачення змін.* Для швидкого прийняття ефективних управлінських рішень в ході управління операційними доходами варто застосовувати наступні ознаки: *за спроможністю обрання рішення; за рівнем урегульованості; за рівнем комерційного ризику, що притаманний.*

Оцінка законодавчого простору в Україні за умов воєнного становища та поглиблення інфляційних тенденцій, на ділянці обліку та налізу доходів від операційної діяльності торговельних підприємств, засвідчила, що основними нормативно-правовими документами є Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, такі, як: 15 «Дохід», 10 «Дебіторська заборгованість», а також Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Дохід». Окрім того досліджувану ділянку облікового циклу регулює низка інструктивного матеріалу, і звісно не можна залишити осторонь чинне податкове законодавство, адже сукупна сума доходу суб'єкта торгівлі оподатковується. Поглиблений аналіз правового поля допоміг розмежувати основні шаблони регулювання тими чи іншими нормативними документами ділянки обліку та оподаткування доходів від операційної діяльності. Зокрема, на першій із них варто акумулювати міжнародний простір; на другій – національний; третій – специфічні нормативно-правові акти для сектору торгівлі; на четвертій – рівень окремого суб'єкта торгівлі.

Розкриття підходів українських вчених до покращення ділянки обліку доходів від операційної діяльності показала, що потребує удосконалення синтетичний облік інших операційних доходів на відповідних субрахунках до рахунку 71 «Інший операційний дохід». Зокрема, виникає потреба у їх обґрунтованому перегрупованні, зокрема це стосується відображення таких інших доходів від операційної діяльності, як доходи від продажу оборотного

майна торговельного підприємства та доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, у разі проведення таких розрахунків. Тобто до субрахунку 741 варто відкрити наступні субрахунки за порядками:

- 746.1 «Дохід від купівлі продажу валюти»;
- 746.2 «Дохід від продажу іншого оборотного майна».

Лише, за таких новацій в системі синтетичного обліку, вдасться об'єктивно виокремити необхідну облікову інформацію про основну операційну діяльність суб'єкта торгівлі та абсолютну суму таких доходів.

Результати проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» за 2020 – 2022 роки показали, що протягом всього періоду діяльність Товариства була прибутковою, не дивлячись на умови воєнного стану. Зокрема за 2022 рік сукупна сума чистого фінансового результату у формі прибутку склала 345,00 тис.грн., що на 238,00 тис.грн. (або на 44,96%) перевищує рівень 2021 року і є позитивною тенденцією. Проте, якщо порівняти рівень 2022 року з базою порівняння – 2020 роком, коли чистий фінансовий результат складав 730,00 тис.грн, то в динаміці від бази порівняння прибуток зменшився на 385,00 тис.грн, тобто фактично у два рази. Проте, навіть за таких тенденцій фірма змогла утримати свої позиції на споживчому ринку. Позитивним є зменшення собівартості проданих товарів у 2022 році від рівня 2021 року на 6 638,00 тис.грн, або на 4,54%, проте у попередніх періодах, навпаки проглядалася тенденція до її зростання, зокрема у 2021 році від 2020 року – на 12 150,00 тис.грн. або на 9,07%.

Другий розділ був привчений організації та методиці здійснення фінансового та управлінського обліку доходів від операційної діяльності на ТОВ фірмі «Ліга-Прім». За результатами здійснено в ньому дослідження можна констатувати, що досліджувана ділянка не суперечить Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку «Дохід», тобто додержані усі вимоги щодо визнання та узагальнення облікової інформації про доходи у фінансовій звітності фірми. Всі організаційні моменти прописані у Наказі про облікову політику, а обліковий цикл повністю цифровизований у

програмі «BAS Бухгалтерія 8.3 для України», що в цілому задовольняє вимоги сьогодення до приватного сектору, хоч і не в повній мірі, про що було констатовано нами в останньому параграфі даного дослідження. Окрім того, у другому розділі було приділено значну та особливу увагу особливостям оподаткування доходів торговельного підприємства при активному застосуванні дисконтної політики, та аргументовано, що у відповідності до вимог Податкового кодексу України база оподаткування податком на додану вартість, за таких умов, не повинна бути меншою за купівельну вартість відповідних товарно-матеріальних цінностей.

Розкриття особливостей організації управлінського обліку доходів на торговельному підприємстві, дало змогу обґрунтувати ефективність його запровадження на ТОВ фірмі «Ліга-Прім». Зокрема доведено, що облік доходів на підприємствах торговельного сектору національної економіки повинен здійснюватися в розрізі центрів відповідальності, що дуже важливо в умовах воєнного стану в Україні. Також у випускній кваліфікаційній роботі обґрунтовано використання при керуванні доходами *процесного підходу*. Згідно якого, структура доходів оцінюється із врахуванням відповідного бізнес-процесу в ході господарського циклу торговельного суб'єкта. Серед спектру основних бізнес-процесів керованої системи на перший план виходять стратегічне та фінансове управління роздрібною торгівлею.

Третій розділ дослідження був спрямований на розробку обліково-аналітичного забезпечення управління доходами від операційної діяльності із врахуванням зовнішнього фактору впливу – воєнного стану. Проведений аналіз доходів ТОВ фірми «Ліга-Прім» дав змогу сформулювати ґрунтовані висновки по результат його аналітики. Також нам вдалося оцінити тісноту зв'язку між обсягом операційного доходу та продуктивністю праці працівників фірми, а також рівнем ефективності використання основних засобів у досліджуваному періоді. В цілому в динаміці доходи на ТОВ фірмі «Ліга-Прім» у 2021 році зросли на 15 046,00 тис.грн. (9,50%) від 2020 року, а в 2022 році – зменшився на 6 786,00 тис.грн. (3,90%) від 2021 року, останнє

може бути свідченням того, що керівництво планує зменшити обсяги торгівлі. Щодо інших операційних доходів, то для них була притаманна інша тенденція. Так у 2021 році – їх сукупна сума зменшилася на 174,00 тис.грн. (80,60%) від 2020 року, а в 2022 році – зросла на 318,00 тис.грн. від 2021 року. У складі операційних доходів досліджуваного роздрібного торговельного підприємства ключова доля належить чистому доходу від реалізації товарів: 99,86% – для 2020 року, 99,98% – для 2021 року та 99,78% – для 2022 року, тобто майже наближається до 100,00% протягом всього періоду. Відповідно доля інших операційних доходів фокусується у діапазоні від 0,02 у 2021 році до 0,22% у 2022 році.

Аналітична оцінка щільності взаємозв'язку між сукупною абсолютною сумою доходу від операційної діяльності ТОВ фірми «Ліга-Прім» та продуктивністю праці, показала що 92,80% визначається рівнем ефективності використання трудового потенціалу фірми, і лише на 7,20% визначається іншими чинниками дії. Рівень фондівіддачі чинить 100,00% вплив на зміну доходів від продажу товарів за досліджуваний період. Щодо взаємозв'язку між доходами та чистим фінансовим результатом, то у зв'язку з доволі суттєвим скороченням чистого прибутку у 2020 році на 2 275,00 тис.грн., навіть за наступних позитивних тенденцій у 2022 році, коефіцієнт кореляції набув від'ємного значення склавши -96,80%, що свідчить про повний (функціональний) лінійний обернений взаємозв'язок.

Все це в комплексі дало змогу здійснити перспективу оцінку на майбутнє, яка показала прогнозне збільшення доходу від реалізації продукції у *прогнозованому* 2024 році складе на Товаристві – 19 3732,00 тис.грн., тобто *резерв* зростання становить 27 465,97 тис.грн. або на 16,52% перевищує рівень звітного 2022 року та є позитивною тенденцією.

Цифрове середовище обліку ТОВ фірми «Ліга-Прім» запропоновано удосконалити в українському програмному продукті «Dilovod», практичне впровадження якого сприятиме належній організації фінансового та управлінського обліку доходів й підвищенню ефективності управління ними.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс України : Закон України від 21.07.2020 р. № 819-IX
Дата оновлення: 05.10.2023. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
(дата звернення: 15.10.2023).
2. Податковий кодекс України : Закон України від 28.11.2020 № 1005-XI
Дата оновлення: 03.09.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 10.08.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-IX#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
5. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06 липн. 1995 р. № 265/95. Дата оновлення: 30.06.2023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 15.10.2023).
6. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 12 січн. 2023р. №18. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0171-23#n2> (дата звернення: 15.10.2023).
7. Порядок провадження торговельної діяльності та правила торговельного обслуговування населення : постанова Кабінету Міністрів України від 15 червн. 2006 р. Дата оновлення: 06.03.2019. №833 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/833-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

8. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння або валютних цінностей : закон України від 06 червн. 1995 р. № 218 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 16.10.2023).

9. Дохід: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 : наказ Міністерства Фінансів України від 29.11.1999р. №290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

10. Дохід за договором з клієнтами 15 : Міжнародний стандарт фінансової звітності. Фонд МСФЗ. URL. https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 15.10.2023).

11. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 : наказ Міністерства Фінансів України від 07 лют. 2013 р. №73 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>(дата звернення: 16.10.2023).

12. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.2015р. № 1307 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16>(дата звернення: 15.10.2023).

13. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22 січн. 1996 р. № 1253-2011-п. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.10.2023).

14. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30.11.1999 р. № 291 : Інструкція від 18 червн. 2015 р. № 573

URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 16.10.2023).

15. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства Фінансів України від 02 вересн. 2014р. № 879. Дата оновлення: 26 травн. 2022р. № 868 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 15.10.2023).

16. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції по його використанню : наказ МФУ № 291 від 30.11.99р. (Дата оновлення: 28 груд. 2011 р. №1591 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення: 15.10.2023).

17. Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : постанова правління НБУ від 29 груд. 2017 р. №14. URL: <https://bank.gov.ua/document/download?docId=61701178> (дата звернення: 15.10.2023).

18. Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей. Інструкція : наказ МФУ від 16 травн. 1996 р. № 99. Дата оновлення: 05 травн. 2008 р. № 647 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0293-96> (дата звернення: 15.10.2023).

19. Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Інструкція : постанова правління НБУ від 21 січн. 2004 р. № 22 Дата оновлення 30 березн. 2020 р. № 122 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> (дата звернення: 17.10.2023).

20. Про затвердження Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : наказ МФУ від 11 квітн. 2013 р. №476. Методичні рекомендації URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/375395&cat_id=293536 (дата звернення: 16.10.2023)

21. Про примітки до річної фінансової звітності : наказ МФУ від 29.11.2000 № 302. Дата оновлення: 09 груд. 2011 р. № 1291 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (дата звернення: 15.10.2023)

22. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації : наказ МФУ від 26.01.2001 № 49/121 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.10.2023)

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ МФУ від 24.05.1995р. №88. Дата оновлення: 08 лист. 2013 р. № 1372 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2023)

24. Правила торгівлі на ринках : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції, МВС, ДПА, Держкомітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 26 лют. 2002 р. №57/188/84/105 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-02#Text> (дата звернення: 15.10.2023).

25. Про затвердження Порядку етикетування харчових продуктів, які містять генетично модифіковані організми або вироблені з їх використанням та вводяться в обіг : постанова Кабінету Міністрів України від 13.05.2009р. № 468 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/468-2009-%D0%BF> (дата звернення: 15.10.2023).

26. З бухгалтерського обліку тари на підприємствах торгівлі та громадського харчування. Інструкція : наказом Міністерства торгівлі від 28 квітн. 1986 р. №93 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.10.2023).

27. Методичні рекомендації з складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності : наказ Мінекономіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травн. 2002 р. №145. URL: <http://zakon.nau.ua> (дата звернення: 15.10.2023).

28. Балабанова Л.В., Германчук А.М. Комерційна діяльність: маркетинг і логістика : навч. посібн. Київ: ВД «Професіонал», 2018. 288 с.

29. Белозерцев В.С., Гринько І.С. Облік доходів та торговельних підприємствах // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». №12. 2020. URL. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8421> (дата звернення: 24.09.2023).
30. Білова Н.А. Виїзна торгівля // *Все про бухгалтерський облік*. № 48. 2020. С.15 – 18.
31. Білова Н.А. Повернення товару та зміна ціни // *Все про бухгалтерський облік*. №26. 2019. С.27 – 29.
32. Богдан Т. Відбудова економіки: напрямки, важелі, інститути // *Українська правда*, 25 квітня 2022. URL. <https://www.epravda.com.ua/columns/2022/04/25/686208/> (дата звернення: 25.09.2023).
33. Васильєва В.Г., Семенюк Д.Ю. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності // *Економічний простір*. №147. 2019. С.128 – 139.
34. Губіна А.Н. До питання організації обліку доходів торговельних організацій // *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2021. № 1(29). С. 56 – 61.
35. Дем'яненко М.Я. Фінансовий словник-довідник. Київ : ІАЕ УААН, 2018. 555 с.
36. Дупай М.М., Михайлишин Н.П. Облік товарних операцій комерційної діяльності : навч. посібн. Тернопіль : Астон, 2017. 272 с.
37. Дмитрук Н.М. Сутність, склад та напрями вдосконалення обліку доходів від операційної діяльності на промислового підприємства // *Молодий вчений*. №5(08), травень, 2020. С. 92 – 93.
38. Єршов О.М. Удосконалення методики факторного аналізу доходів торгових організацій // *Трансформаційні реформи та антикризовий потенціал економіки в постсоціалістичних країнах : Збірка наукових праць*. Вінницький кооперативний інститут. 2019. С. 156 – 158.

39. Єгорова І.К. Наказ про облікову політику, що слід передбачити у 2022 р. // *Баланс*. № 4 (1146), (від 12 січн. 2021 р.). С. 14 – 20.
40. Житній П. Проблеми формування облікової політики // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. №3. С.19 - 23.
41. Ільїн А.Н. Сутність та функції доходів // *Генеральний директор*. 2021. №1(2). С. 33 – 36.
42. Карпенко Є.А., Шийка Г.І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами // *Інфраструктура ринку*. Випуск 17. 2018. С.441 – 446.
43. Костенко Н. Ціни на продовольчі товари // *Все про бухгалтерський облік*. №77. 2022. С.23 – 27.
44. Костенко Т.Д., Підгора Є.О. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства. : навч. посібник. Київ : Центр навч. літератури, 2019. 695с.
45. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз і планування. Київ : ЦНЛ, 2017. 224 с.
46. Кім Г., Сопко В. В., Кім С. Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок заповнення : навч. посібн. Київ : ЦНЛ, 2019. 440с.
47. Козаченко А.Ю. Доходи суб'єктів господарювання: економічна сутність та класифікація // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021, № 6, Том 2. С. 35 – 43.
48. Ковтуненко Ю.В., Боярська А.Д., Заплетнюк Д.К. Сучасний підхід до організації обліку доходів і витрат майбутніх періодів в аналізі фінансово-господарської діяльності підприємства // *Економіка і суспільство*. Випуск №10. 2017. С. 754 – 760.
49. Кононенко О. Аналіз фінансової звітності : навч. посібн. Харків: Фактор, 2018. 144 с.
50. Лисюк О.М. Використання персональних комп'ютерів при прогнозуванні соціально-економічних процесів // *Статистика України*. 2022. №2. С.83 – 86.

51. Лук'янова К. Інтернет-шопінг (інтернет-магазин – символ цивілізованого суспільства) // *Автоматично з «Дебетом – Кредитом»*. 2020. №3. С.14 – 16.

52. Мазаракі А.А. Економіка торговельного підприємства : підручн. для вузів. Київ : «Хрещатик». 1999. с. 800.

53. Мардус Н.Ю. Моделювання цінового сегменту з метою формування стратегії ціноутворення // *Вісник ЖДТУ*. 2022. №2 (60). С. 224 – 231

54. Марцин В.С. Економіка торгівлі : підручник. Київ : Знання, 2019. 402с.

55. Масляніков О.Ю., Федишена О.І. Ефективність формування та використання товарних ресурсів // *Науковий вісник НЛТУ України* : зб. наук.-техн. праць. Сер. : Економіка, планування і управління в лісовиробничому комплексі. Львів : РВВ НЛТУ України. 2021. Вип. 18.2. – С. 200-202.

56. Мельник С.І. Облік у інформаційному забезпеченні управління доходами підприємства // *Вісник ЖДТУ*. № 2 (62). 2022. С. 87 – 94.

57. Мельник Т.Г., Кошолоп Я.П. Проблеми визнання і відображення в обліку доходів підприємства // *Молодий вчений*. №12(88). 2020. С. 150 – 154.

58. Микитенко Т. Сучасні інформаційні технології обліку та аудиту в управлінні підприємством // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. №10. с.12-19

59. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник. Львів : Вид-во «Світ», 2018. 616 с.

60. Максименко Р.А., Ушакова Н.Н. Дохід та його планування в торгівлі. Київ : Вища школа. Головне видавництво, 2017. 32 с.

61. Микитенко Т. Сучасні цифрові технології обліку та аудиту в управлінні підприємством // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2022. №10. С.12 – 19.

62. Носач Н.М. Класифікація доходів від реалізації товарів для потреб обліку та управління // *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія : Економіка і менеджмент. 2017. Вип. 28. С.220 – 223.

63. Основи економічної теорії : підручн. для студ. вищ. навч. закладів. Київ : Знання, 2019. с. 348.
64. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2020. №4. С.48 – 52
65. Привалова Н. Товари реалізовані, але продовжують знаходитися на складі продавця // *Баланс*. 2021. №27. С. 67-69
66. Писаревська Т.А. Інформаційні системи обліку та аудиту / Т.А. Писаревська : навч. посібн. Київ : КНЕУ. 2019. 369с.
67. Поливана Л.А. Організаційні аспекти обліку доходів на торговельних підприємствах // *Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»* : зб. наук. пр. Харківського техн. ун-ту. Вип. 1(34). 2020. С. 129 – 133.
68. Полятикiна Л.І., Бур'ян Н.Ю. Формування та облік доходів і витрат підприємства // *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Випуск 33. Частина 2. 2020. С. 36 – 39.
69. Прохар Н.В. Напрями вдосконалення обліку доходів підприємств // *Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України*. №4(58). 2022. С. 89 – 95.
70. Ротар В. Податок на додану вартість у касовому чеку не за кожним товаром // *Все про бухгалтерський облік*. № 1. 2022. С.23 – 28
71. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2021. №2. с.49 – 55.
72. Сливка Я.В. Соціальна відповідальність за продаж товарів: обліковий аспект // *Вісник ЖДТУ*. 2021. №1 (59). С. 198 – 203
73. Татарчук М.І. Корпоративні інформаційні системи : навч. посібник. Київ : КНЕУ. 2019. 294с.
74. Ткачук О.В. Документообіг підприємства торгівлі // *Баланс*. №4 (1146), (від 12 січня 2022 р.). С. 26 – 32.

75. Тупчій В.А. Оцінка впливу обсягу товарообороту на стан товарних запасів підприємства // *Регіональні перспективи*. 2021. № 4-5. С.168 - 172.
76. Фоміна О.В. Напрямки вдосконалення обліку операцій з продажу товарів із застосуванням активізаційних управлінських заходів // *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит*. 2019. № 9. С.207 – 215.
77. Фірко Н.Б., Канак І.В. Облік доходів та результатів основної діяльності // *Науковий вісник ЛКА*. 2021. 4(19). С. 134 – 138.
78. Швидерко А.І., Бровко В.М. Облік доходів підприємства: сучасна практика, проблеми, шляхи вдосконалення // *Економіка АПК*. 2020. 12(23). С. 78 – 86.
79. Щодо перспектив розвитку світової торгівлі у 2022-2023 роках // *НІСД. Національний інститут стратегічних досліджень*. 2021. URL. <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/mizhnarodni-vidnosyny/shchodo-perspektyv-rozvytku-svitovoyi-torhivli-u-2022-2023> (дата звернення: 16.10.2023).