

## ДЕСКРИПЦІЯ ХОЛІСТИЧНОЇ СИСТЕМИ МЕТОДОЛОГІЧНО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ РОБІТ І ПОСЛУГ У КОНТЕКСТІ ПАРАДИГМИ Й КОНТРОВЕРЗ

*На підставі вивчення сучасної науково-практичної літератури та дослідження практики з організації та ведення бухгалтерського обліку, економічного аналізу доходу від реалізації робіт і послуг виявлено недоліки та наведено пропозиції щодо формування концептуальних основ методологічного-інформаційного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення доходу від реалізації робіт і послуг.*

**Ключові слова:** *дохід від реалізації робіт і послуг, обліково-аналітичне забезпечення, система.*

**Актуальність дослідження та його зв'язок з теорією та практикою.** Відійшли А минуле часи, коли управлінці були заклопотані питаннями постійного зменшення витрат, а показник виробничої собівартості займав провідне місце при комплексній оцінці стратегії підприємства. Так, цей показник і сьогодні займає вагомим місце. Однак за сучасних ринкових відносин в економіці України показником, який виступає вагомим та одним із проміжних при визначенні ефективності маркетингової стратегії підприємства є «Доходи від реалізації». Цей показник отримав визнання серед управлінців не тільки тим, що максимально можлива виручка від реалізації служить підтвердженням завоювання відповідної частки ринку, а відповідно і конкурентоспроможності підприємства стосовно його конкурентів, а тим, що на відміну від показника виробничої собівартості реалізованої продукції, який підприємство в змозі регулювати і всебічно впливати на нього, виходячи із своїх цілей, показник доходу від реалізації має імовірнісну природу і залежить від впливу зовнішніх факторів, які породжує ринок. Так, і в цьому конкретному випадку ми знаходимо підтвердження того факту, що все імовірне заслуговує на більшу увагу з боку безпосередніх суб'єктів ринку, аніж те, що безпосередньо підвладне їм.

Так, відділ маркетингу повинен отримувати інформацію щодо цього показника, провідне місце в якій займають дані обліково-аналітичного забезпечення, які формуються бухгалтерською службою фірми. Однак відзначимо, що потенціал сучасного методологічно-інформаційного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення використовується не сповна. Цей факт породжує значні утруднення в отриманні необхідної вихідної інформації і, як результат, знижує ефективність маркетингової стратегії суб'єкта, що висуває до теоретиків і практиків обліково-аналітичної думки вимогу щодо ліквідації таких «прогалин». Цей беззаперечний доказ встановлює проблему у загальному вигляді та підкреслює її зв'язок із важливими науковими і практичними завданнями.

**Огляд літератури та постановка невирішених наукових завдань.** Провівши аналіз останніх досліджень і публікацій вітчизняних й іноземних вчених-

економістів [1–10] та ін., в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які ми спираємося, виділено невіршені раніше частини загальної проблеми, серед яких особливою значущістю відзначається питання, пов'язане із налагодженням методологічно-інформаційного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення на можливість отримання інформації про дохід від реалізації робіт і послуг за господарськими та географічними ринковими сегментами, якому і присвячено цю статтю.

**Формулювання мети статті та методів дослідження.** Метою цієї статті виступає переконливий доказ того факту, що за допомогою інформаційно-методологічного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення можливо отримати релевантну інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг за господарськими та географічними ринковими сегментами.

Для досягнення зазначеної мети вирішено такі завдання:

– досліджено існуючий стан бухгалтерського обліку та економічного аналізу доходу від реалізації робіт і послуг;

– надано пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу доходу від реалізації робіт і послуг.

Теоретико-методологічною основою наукової роботи є метод діалектичного пізнання і основні положення теорії бухгалтерського обліку і економічного аналізу. У процесі дослідження використовувалися такі методи: абстрактно-логічний (для теоретичного узагальнення і формування висновків); монографічний (при дослідженні обліково-аналітичного забезпечення доходу від реалізації робіт і послуг); дедукції (для формування показників доходу від реалізації робіт і послуг з погляду сегментів виробничо-комерційної діяльності); економіко-математичні методи (для аналізу доходу від реалізації) та інші.

**Виклад основного матеріалу.** Говорячи про сучасний стан бухгалтерського обліку і економічного аналізу доходів (виручки) від реалізації, відзначимо, що для узагальнення інформації про цей показник призначено бухгалтерський рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Відділ маркетингу має можливість отримувати інформацію про показник «Доходи від реалізації», яка формується бухгалтерською службою підприємства та надається у вигляді: первинних бухгалтерських документів з обліку доходів від реалізації («Прибутковий касовий ордер», виписка банку, «Рахунок-фактура», «Товарно-транспортна накладна», «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів та ін.); при журнальній формі обліку у Журналі № 6; оборотно-сальдовій відомості за бухгалтерським рахунком «Доходи від реалізації»; аркуша Головної книги за бухгалтерським рахунком «Доходи від реалізації»; Звіту про фінансові результати; інформаційно-аналітичних відомостей за показником «Доходи від реалізації».

Незважаючи на значну розробленість системно-логічного інструментарію обліково-аналітичного забезпечення і можливість отримати на його базі як початкову, проміжну, так і вихідну інформацію про доходи від реалізації, все ж це інформація, яка носить комплексний характер і не враховує безпосередні інформаційні запити працівників служби маркетингу. Говорячи простою мовою, сучасний методологічно-інформаційний інструментарій обліково-аналітичного забезпечення не налагоджений на можливість надання інформації маркетинговам про показник «Доходи від реалізації» за господарськими та географічними сегментами ринку.

Цей факт породив можливість навести такі пропозиції щодо виходу із ситуації, яка склалася. Виходячи з інформаційних потреб служби дослідження ринку (маркетингу), повноцінної можливості отримання суб'єктами господарської діяльності інформації про доходи від реалізації робіт і послуг за господарськими та географічними ринковими сегментами, періодичності надання інформації та дотримання комерційної таємниці – статусу, який припадає на цей по-

казник, пропонуємо ввести бухгалтерській службі до синтетичного бухгалтерського рахунку 703 «Доход від реалізації робіт і послуг» в робочому Плані рахунків дві аналітичні статті. Перша із введених аналітичних статей буде призначена для групування інформації про доходи від реалізації робіт і послуг за конкретними їх видами, а друга – за безпосередніми замовниками. Відповідно, бухгалтерський рахунок набуде такого вигляду (рис. 1).

Відповідно кореспонденцію означеного рахунку можливо подати на рис. 2.

А для того, щоб отримати можливість збирати інформацію про доходи від реалізації  $i$ -го виду робіт і послуг  $j$ -му замовнику за означеним класифікаційним групуванням, необхідно виділити, або більш грамотно використовувати вже наявні реквізити в первинних бухгалтерських документах, наприклад, таких, як договір та акт здавання-приймання робіт (надання послуг) замовнику (рис. 3).

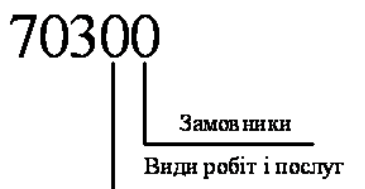


Рис. 1. Структура бухгалтерського рахунку 70300 «Доход від реалізації  $i$ -го виду робіт і послуг  $j$ -му замовнику»

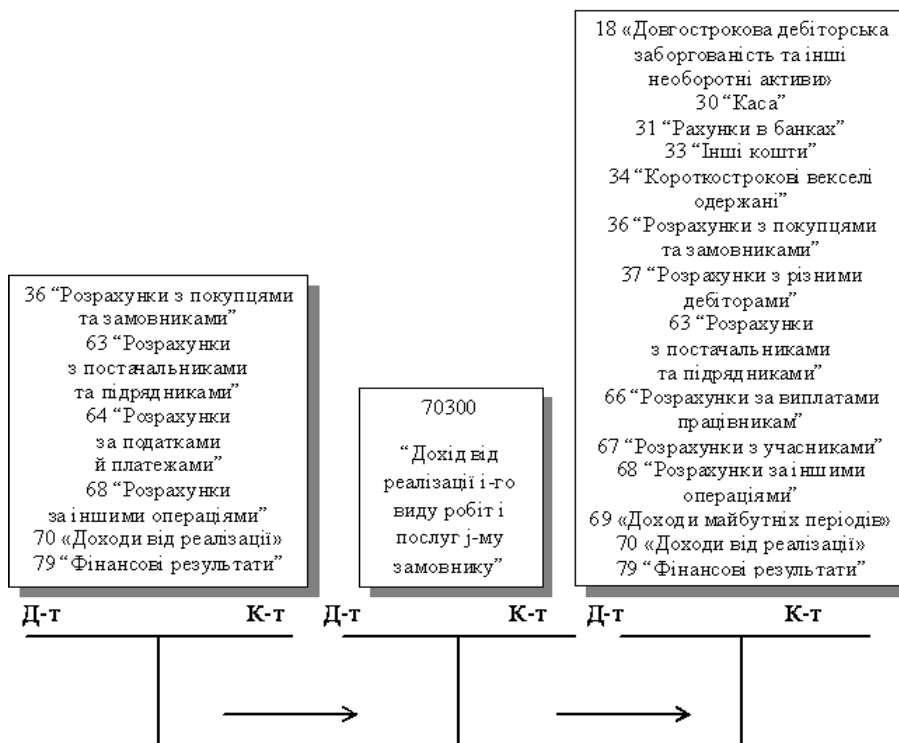


Рис. 2. Кореспонденція бухгалтерського рахунку 70300 «Доход від реалізації  $i$ -го виду робіт і послуг  $j$ -му замовнику»

ЗАТВЕРДЖУЮ	ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор Товариство з обмеженою відповідальністю "Охорона МГЗ"	Директор ТОВ "Тригон"
_____ Бутенко В. М.	_____ Баранов М. О.
АКТ № ОУ-0000020 здачі-прийняття робіт (надання послуг)	
Ми, представники Замовника <u>ТОВ "Тригон"</u> з одного боку, та представник Виконавця Товариство з обмеженою відповідальністю "Охорона МГЗ", з іншого боку, склали цей акт про те, що Виконавцем були проведені такі роботи (надані такі послуги) за договором № ДГ-5 від 01.05.08:	
<b>Організація й забезпечення пропускового й внутрішньоб'єктного режиму</b>	
1 місяць	1745,20 грн. (без ПДВ 20%)
Загальна вартість робіт (послуг) без ПДВ 1745,20 грн. (Одна тисяча сімсот сорок п'ять гривень 20 копійок), ПДВ 20% - 349,04 грн., Загальна вартість робіт (послуг) з ПДВ 2094,24 грн. (Дві тисячі дев'яносто чотири гривні 24 копійки)	
Сторони претензій одна до одної не мають.	
Від Виконавця: _____	Від Замовника: _____
30 Квітня 2009 р. Товариство з обмеженою відповідальністю "Охорона МГЗ" ЄДРПОУ 33896836 тел 69-24-97 Р/р 26007103460001 в ЗАТ "АЛФА-БАНК", М. КИЇВ МФО 300346 ПІН 338968314052, номер свідоцтва 100090772 Є платником податку на прибуток на загальних підставах Адреса Миколаївська обл. Жовтневий р-н, с. Галициново, вул. Набережна 48	30 Квітня 2009 р. ТОВ "Тригон" ЄДРПОУ 22445027 тел ПІН 224450215535, номер свідоцтва 23191710 Адреса 65049, м. Одеса вул. Преображенська, 41

Рис. 3. Акт здавання-прийняття робіт (надання послуг) замовнику

Наведена думка надає нам можливість із упевненістю відзначити, що використання означеного інструментарію надасть можливість бухгалтерським службам підприємств формувати оборотно-сальдові відомості (рис. 4), журнали і відомості (рис. 5), листи головної книги (рис. 6), відповідну бухгалтерську звітність, орієнтовану на внутрішньогосподарські запити управлінців (рис. 7), яка може утримувати в собі вихідну (результатну) інформацію про доходи від реалізації  $i$ -го виду робіт і послуг  $j$ -му замовнику.

Діяльність будь-якого суб'єкта господарської діяльності спрямована на отримання певних результатів, зокрема отримання максимально можливого прибутку. Для цього важливо знайти такі способи і методи управління, щоб ця мета була досягнута. Економічний аналіз і є одним з найбільш дієвих методів управління, основним елементом обґрунтування управлінських рішень.

Пропонуємо на основі вихідної управлінської звітності про доходи від реалізації  $n$ -их послуг  $j$ -им замовникам, яка була розроблена раніше, розробити методику економічного аналізу доходів від реалізації.

ТОВ «Охорона МГЗ»

**Оборотно-сальдова відомість за рахунком: 70311**  
**Види послуг; Замовники**  
**за Березень 2009 р.**

Субонто	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основна діяльність			3395,3	3395,3		
<...>			2829,72			
МГЗ			565,58	3395,3		
<b>Разом розгорнуте</b>						
<b>Разом</b>			3395,3	3395,3		

Бухгалтер \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_ р.

**Рис. 4. Удосконалена оборотно-сальдова відомість за субрахунком 70311 «Доход від організації й забезпечення пропускного й внутрішньоб'єктного режиму Миколаївському глиноземному заводу»**

ТОВ «Охорона МГЗ»

**Журнал-ордер і Відомість за рахунком 70311 «Доход від організації**  
**й забезпечення пропускного й внутрішньоб'єктного режиму**  
**Миколаївському глиноземному заводу»**

Субконто/	Поч.зал.Деб.	Поч.зал.Кред.	6415	791
Основна діяльність				2829,72
<...>				2829,72
МГЗ			565,58	
<b>Разом розгорнуте</b>				
<b>Разом</b>			565,58	2829,72

Деб.оборот	361	Кред.оборот	Кін.зал.Деб.	Кін.зал.Кред.
2829,72	3395,3	3395,3		
2829,72				
565,58	3395,3	3395,3		
<b>3395,3</b>	<b>3395,3</b>	<b>3395,3</b>		

Бухгалтер \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_ р.

**Рис. 5. Удосконалений Журнал-ордер і Відомість за субрахунком 70311 «Доход від організації й забезпечення пропускного й внутрішньоб'єктного режиму Миколаївському глиноземному заводу»**

ТОВ «Охорона МГЗ»

**Обороти за рахунком 70311 «Доход від організації й забезпечення пропускового й внутрішньоб'єктного режиму Миколаївському глиноземному заводу» за березень 2009 р.**

Субконто/	Поч.зал.Деб.	Поч.зал.Кред.	6415	791
Основна діяльність				2829,72
<...>				2829,72
МГЗ			565,58	
<b>Разом розгорнуте</b>				
<b>Разом</b>			<b>565,58</b>	<b>2829,72</b>

Деб.оборот	361	Кред.оборот	Кін.зал.Деб.	Кін.зал.Кред.
2829,72	3395,3	3395,3		
2829,72				
565,58	3395,3	3395,3		
<b>3395,3</b>	<b>3395,3</b>	<b>3395,3</b>		

Бухгалтер \_\_\_\_\_ «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_ р.

**Рис. 6. Удосконалена Головна книга за субрахунком 70311 «Доход від організації й забезпечення пропускового й внутрішньоб'єктного режиму Миколаївському глиноземному заводу»**

**Управлінська звітність про доходи від організації й забезпечення пропускового й внутрішньоб'єктного режиму МГЗ ТОВ «Охорона МГЗ» за березень 2009 р.**

Стаття		За звітний період	За попередній період
Доход (виручка) від реалізації послуг	МГЗ	3395,3	
Податок на додану вартість	МГЗ	565,58	
Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг	МГЗ	2829,72	
Собівартість реалізованих послуг	МГЗ	2164,7	
Валовий прибуток	МГЗ	665,02	

**Рис. 7. Управлінська звітність про доходи від реалізації *n*-ої послуги *j*-ому замовнику ТОВ «Охорона МГЗ» за березень 2009 р.**

Об'єктами економічного аналізу комплексної оцінки доходів від реалізації у цьому конкретному випадку є такі показники: чистий дохід від реалізації послуг; відношення чистого доходу від реалізації послуг до активів; відношення чистого доходу від реалізації послуг до необоротних активів; коефіцієнт обороту оборотних активів; коефіцієнт обороту матеріально-виробничих запасів.

Основним джерелом інформації для проведення економічного аналізу виступає сучасна існуюча система бухгалтерського обліку, а також запропоновані удосконалення до неї.

Наведемо запропоновану методику економічного аналізу комплексної оцінки доходу від реалізації робіт і послуг.

1. Чистий дохід від реалізації послуг розраховується за формулою (1):

$$\text{ЧД}(B) = D(B) - \text{ПДВ}, \quad (1)$$

де  $\text{ЧД}(B)$  – чистий дохід (виручка) від реалізації послуг за звітний період;

$D(B)$  – дохід (виручка) від реалізації послуг за звітний період;

$\text{ПДВ}$  – податок на додану вартість за звітний період.

2. Відношення чистого доходу (виручки) від реалізації послуг до активів ( $k_1$ ) розраховується за формулою (2):

$$k_1 = \frac{\text{ЧД}(B)}{CBA} \cdot 100\%, \quad (2)$$

де  $CBA$  – середня вартість активів.

Показник характеризує ефективність використання усіх засобів, які має в розпорядженні підприємство. Зростання цього показника вказує на підвищення ефективності його операцій або відображає інфляційне зростання цін, що може поєднуватися із зменшенням рентабельності використання активів у цілому.

3. Відношення чистого доходу (виручки) від реалізації послуг до необоротних активів ( $k_2$ ) визначається за формулою (3):

$$k_2 = \frac{\text{ЧД}(B)}{CBHA} \cdot 100\%, \quad (3)$$

де  $CBHA$  – середня вартість необоротних активів.

Показник характеризує ефективність використання засобів, які вкладено в необоротні активи. Зростання цього показника свідчить про підвищення ефективності операцій фірми або відображає інфляційне зростання цін, що може поєднуватися із зменшенням рентабельності використання необоротних активів.

4. Відношення чистого доходу (виручки) від реалізації послуг до оборотних активів доповнює два попередніх показника, його називають коефіцієнтом обороту оборотних активів ( $K_{OOA}$ ), розраховується за формулою (4):

$$K_{OOA} = \frac{\text{ЧД}(B)}{CBOA}, \quad (4)$$

де  $CBOA$  – середня вартість оборотних активів.

Він показує, скільки оборотів зробив оборотний капітал протягом року. Чим вища кількість оборотів, тим активніша комерційна діяльність підприємства, тим менше коштів потрібно йому для ведення поточних операцій.

5. Відношення чистого доходу (виручки) від реалізації послуг до матеріально-виробничих запасів має назву коефіцієнт обороту матеріально-виробничих запасів ( $K_{OMBЗ}$ ), визначається за формулою (5):

$$K_{OMBЗ} = \frac{\text{ЧД}(B)}{CЗНПА}, \quad (5)$$

де  $CЗНПА$  – середній залишок негрошових поточних активів.

Показник відображає кількість оборотів запасів протягом року. Зменшення цього показника свідчить про затовареність готовою продукцією, відповідно, про те, що підприємство починає зазнавати труднощів зі збутом. Це може також свідчити про збільшення запасів сировини і матеріалів у зв'язку з очікуваним зростанням цін на них. Для виявлення фактичних причин зменшення кіль-

кості оборотів матеріально-виробничих запасів потрібно проаналізувати зміни в їх структурі.

На основі проведених розрахунків за вказаними показниками формується інформаційно-аналітична відомість комплексної оцінки доходів від реалізації робіт і послуг (табл. 1), яка надається кінцевому користувачеві вихідної інформації, на основі якої він, у свою чергу, приймає конкретні, зважені управлінські рішення.

Таблиця 1

**Інформаційно-аналітична відомість комплексної оцінки доходів  
від реалізації \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_**

Показник	За попередній період	За звітний період	Відхилення	
			абсолютні, +/-	відносні, %
1	3	4	5	6
Чистий дохід (виручка) від реалізації послуг, тис. грн	2331,0	2442,4	+111,4	4,8
Відношення чистого доходу (виручки) від реалізації послуг до активів, %	967,8	932,9	-34,9	-3,6
Відношення чистого доходу (виручки) від реалізації послуг до необоротних активів, %	111000	75150,8	-35849,2	-32,3
Коефіцієнт обороту оборотних активів, разів	9	9	–	–
Коефіцієнт обороту матеріально-виробничих запасів, оборотів	2590	1480	-1110	-42,9

Усвідомлення цих моментів надає можливість службі дослідження ринку отримувати інформацію про доходи від реалізації за сегментами ринку безпосередньо із системи обліково-аналітичного забезпечення. Цей факт несе відбиток позитиву за багатьма факторами: виходячи із того, що витрати на отримання цієї інформації із системи обліково-аналітичного забезпечення значно менші, а при правильній постановці завдання дорівнюють нулю, аніж дуже дорогі маркетингові дослідження; підвищується аналітичність і якість обліково-аналітичної інформації без збільшення трудомісткості роботи для бухгалтерської служби підприємства; надає можливість правильно оцінити маркетингову стратегію підприємства і, як наслідок, отримати конкурентні переваги на ринку щодо до суперників.

**Висновки з визначенням перспективних напрямів подальших досліджень.** Тож, певні, що наведені пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського обліку виступають надійним інструментом визначення доходу від реалізації робіт і послуг за географічними та господарськими ринковими сегментами. Означена подія забезпечить безпосередніх користувачів потрібною інформацією у зазначені строки і стане потужною зброєю у прийнятті доцільних управлінських рішень, орієнтованих на підвищення ефективності комерційно-виробничої стратегії підприємства на ринку. Серед перспектив подальших досліджень у цьому напрямі особливо актуальним виступає питання, пов'язане із удосконаленням системно-логічного та методологічно-інформаційного інструментарію обліково-економічного та аналітичного забезпечення конкурентоспроможності.

**Список використаної літератури**

1. Бутинець Ф. Ще раз про бухгалтерський облік як науку / Ф. Бутинець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 10. – С. 20–29.



2. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
4. Лопатников Л.И. Популярный экономико-математический словарь / Л.И. Лопатников. – М.: Знание, 1990. – 256 с.
5. Мних Є. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є. Мних // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.
6. Павленко А.Ф. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємств»: науч. доклад / А.Ф. Павленко, Н.Г. Чумаченко. – К.: КНЕУ, 2001. – 88 с.
7. Чебан Т. Обліково-аналітична система як інструмент антикризового управління / Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 38–44.
8. Шатохіна О. Облік та інформаційне забезпечення управління господарською діяльністю підприємств / О. Шатохіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 28–33.

*На основе изучения современной научно-практической литературы и исследования практики по организации и ведению бухгалтерского учёта, экономического анализа дохода от реализации работ и услуг выявлены недостатки и даны предложения по формированию концептуальных основ методологически-информационного инструментария учётно-аналитического обеспечения дохода от реализации работ и услуг.*

**Ключевые слова:** *доход от реализации работ и услуг, учётно-аналитическое обеспечение, система.*

*On the basis of studying of the modern scientifically-practical literature and practice research on the organization and conducting the business accounting, economic income analysis from realization of works and services lacks are revealed and offers on forming of conceptual bases of methodologically-information toolkit of registration-analytical provision of the income of realization of works and services are resulted.*

**Key words:** *revenues on products and services sold, accounting and analytic support, system.*

*Надійшло до редакції 15.04.2011.*