

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА
МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ»**

Студента 2 курсу, 9м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік і
оподаткування в
міжнародному бізнесі»

_____ Молявін Максим Іваноч

Науковий керівник
кандидат економічних наук,
доцент

_____ Уманців Галина
Вікторівна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
доцент

_____ Бенько Микола
Миколайович

Київ 2020

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра обліку та оподаткування

Ступінь вищої освіти «магістр»

Спеціальність «Облік і оподаткування»

Спеціалізація «Облік і оподаткування в міжнародному бізнесі»

Затверджую

Зав. кафедри _____ О.В.Фоміна

« ____ » _____ 2020 р.

Завдання

на випускнй кваліфікаційнй роботі студентів

Молявін Максим Іванович

1. Тема випускнй кваліфікаційнй роботи «Облік доходів від надання послуг за міжнародними стандартами»

Затверджена наказом ректора від «15» листопада 2019 р. № 3897

2. Строк здачі студентом закінченого роботи 1 грудня 2020 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи є теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами та розробка методичних рекомендацій щодо їх вдосконалення.

Об'єкт дослідження є процес організації обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі» м. Київ.

Предмет дослідження дослідження є теоретичні та методичні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами.

4. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ
Економічна сутність обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

1.2. Концептуальні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ ЕТАП ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

2.1. Фінансовий облік доходів від надання послуг за міжнародними стандартам

2.2. Оподаткування та відображення у податковій звітності доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

2.3. Облік доходів від надання послуг в системі прийняття управлінських рішень

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

3.1. Напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами «Бейкер Тіллі»

3.2. Заходи удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами «Бейкер Тіллі»

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

5. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми ВКР	15.11.2019	15.11.2019
2.	Узгодження плану та оформлення завдання	18.11.2019	18.11.2019
3.	Подання статті на кафедру	25.06.2020	25.06.2020
4.	Вступ. Розділ 1	25.06.2020	25.06.2020
5.	Розділ 2	14.09.2020	14.09.2020
6.	Розділ 3. Висновки	19.10.2020	19.10.2020
7.	Попередній захист	25.11.2020	25.11.2020
8.	Подання завершеної (переплетиної) роботи	01.12.2020	01.12.2020

6. Дата видачі завдання «18» Листопада 2019 р.

7. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ Уманців Г.В.

8. Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.

9. Завдання прийняв до виконання студент _____ Молявін М.

10. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ Уманців Г.В.

11. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Молявін М.І. може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.

Завідувачка кафедри _____ Фоміна О.В.

« _____ » _____ 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ	6
1.1. Економічна сутність обліку доходів від надання послуг	6
1.2. Концептуальні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами	11
Висновки за розділом 1	16
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ».....	17
2.1. Фінансовий облік доходів від надання послуг за міжнародними стандартами	17
2.2. Оподаткування доходів та відображення їх у податковій звітності.	25
2.3. Облік доходів від надання послуг в системі прийняття управлінських рішень.....	28
Висновки за розділом 2	34
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ».....	35
3.1. Напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами.....	35
3.2. Заходи удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами.....	39
Висновки за розділом 3	43
ВИСНОВКИ	45
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	47
ДОДАТКИ	53

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах розвинутих ринкових відносин аудиторська діяльність забезпечує значне покращення економічного становища для суб'єктів господарювання, є інструментом перевірки та підтвердження достовірності бухгалтерської звітності, можливості спонукати до активної економічної діяльності та набуваї рис механізму запобіганню можливих ризиків під час проведення перевірок, проведення консультацій щодо вдосконалення діяльності та уникнення потенційних ризиків.

Разом з тим підвищення фінансового успіху суб'єктів аудиторської діяльності забезпечується, перш за все отриманими доходами, що напряду пов'язуються із якістю аудиторських послуг та розширенням їхнього спектру з застосуванням спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення, а також володінням галузевими методиками проведення аудиту. Безперечно, що надання аудиторських послуг замовнику, з врахуванням вимог законодавства Європейського Союзу, міжнародних стандартів, застосуванням кращого досвіду з питань проведення аудиту, специфіки функціонування замовника, підвищить зацікавленість до аудиторської діяльності.

Вагомим внесок до розв'язання проблем обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами внесли вітчизняні вчені: Бутенець Ф.Ф [4], Маценко Л.Ф [22], Лоханова Н.О [19], Бондарчук Н.В [3], С.Ф. Голов [8], та ін. Крім того питанням теорії, регулювання та методології ведення обліку доходів, зокрема згідно з МСФЗ, досліджувалися такими зарубіжними вченими: Бенджамін Хілл [6] М.І. Кутером [27], Девідом А. [57], Чаттерджі Б. [58], Дічев І.Д. [59] та ін.

Безперечно, що їх дослідження сприяють розвитку теорії та методології обліку і фінансової звітності. Водночас вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу, розвиток міжнародних стандартів обліку та звітності, впровадження Інтернет-технологій потребують удосконалення

теоретико-методологічних положень щодо обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами. Більше того розв'язання зазначених питань сприятиме підвищенню рівня якості фінансової звітності, а також забезпечить довіру користувачів до звітної інформації. Важливістю та практичною значущістю окреслених проблем обґрунтовується вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її актуальність, мета, завдання і зміст.

Мета і завдання дослідження Метою дослідження є теоретико-методологічні та практичні аспекти обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами та розробка рекомендацій щодо їх впровадження та вдосконалення на конкретному підприємстві.

Виходячи з мети випускної кваліфікаційної роботи її завданнями є:

- обґрунтувати економічну сутність доходів діяльності підприємств від надання послуг за міжнародними стандартами;
- дослідити концептуальні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами;
- розглянути фінансовий облік доходів від надання послуг;
- з'ясувати оподаткування та відображення у податковій звітності доходів від надання послуг;
- охарактеризувати облік доходів від надання послуг в системі прийняття управлінських рішень;
- узагальнити напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами Товариства з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі»;
- обґрунтувати заходи удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами Товариства з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі»;

Предметом дослідження є теоретичні та методичні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами на Товаристві з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі». (Додаток А)

У випускній кваліфікаційній роботі було використано методи діалектичного пізнання; балансової ув'язки фінансово-економічних показників, графічного зображення, а також економічного контролю.

Інформаційною базою дослідження стали закони, нормативно-правові документи Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів, підручники, навчальні та практичні посібники, теоретичні та методологічні розробки вітчизняних та зарубіжних науковців, аналітичні матеріали, джерелами яких були наукові публікації, інформація бухгалтерського обліку та фінансової звітності за 2015-2019рр.

Гіпотеза випускної кваліфікаційної роботи полягає у припущенні, що за допомогою дослідження системи обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами в системі управління підприємством можна розробити рекомендації для прийняття ефективних управлінських рішень.

За результатами виконання випускної кваліфікаційної роботи, у збірнику наукових статей студентів Київського національного торговельно-економічного університету, опубліковано статтю: «Облік доходів за національними та міжнародними стандартами».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

1.1. Економічна сутність обліку доходів від надання послуг

Основна стратегія і тактика підприємства, базується передусім, на очікуванні доходу, а також прибутку, що залишається у його розпорядженні.

Взагалі тлумачення категорії доходу підприємства у науковій літературі базується загалом на двох принципових підходах: економічний підхід та бухгалтерський підхід. При чому економічний підхід ґрунтується на такій категорії як «виручка». Зокрема С.Ф.Голов, дохід ототожнює з виручкою підприємства за певний період у вигляді суми грошових коштів, що надійшли від покупців протягом цього періоду за реалізовану продукцію [8]. Разом із тим поняття дохід недоцільно ототожнювати лише з виручкою від реалізації, оскільки тоді не враховуються інші джерела формування доходу. Так поза увагою, наприклад, залишаються доходи, отримані у вигляді орендної плати (при наданні основних засобів в оренду), роялті (за умови одержання платежів за використання інноваційного або програмного продукту, торгової марки тощо), дивіденди та проценти (по сформованому портфелю фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій), отримані штрафи, пені, неустойки, благодійні внески, спонсорська допомога тощо [3]. Згідно з поглядами Лень В. [17] дохід це виручку за реалізовану продукцію, товари, роботи, послуги однак за винятком матеріальних витрат. На наш погляд привертає увагу визначення доходу як «...результату господарської діяльності підприємств, який виступає фінансовою базою, що забезпечує покриття поточних витрат, сплату податкових платежів та формування прибутку» [2].

Маємо підкреслити, що основою бухгалтерського підходу до сутності доходу є категорія «економічна вигода», тобто потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. При чому доходи підприємства розглядаються з точки зору корисності (вигоди), в

даному випадку економічної вигоди яка зосереджує в собі потенційний зиск від використання ресурсів підприємства у господарському чи фінансовому обороті.

Дослідник Лишиленко О. В. пропонує, розглядати сутність поняття дохід як об'єкт вартісного виміру в бухгалтерському обліку у вигляді збільшення економічних вигод протягом звітного періоду внаслідок надходження активів і / або підвищення їх вартості, і / або зменшення зобов'язань, які приводять до збільшення капіталу організації, за винятком внесків власників [18]. Вважаємо, що такий підхід підкреслює взаємозв'язок виникнення економічних вигід підприємства та збільшення вартості активів (капіталу) як результат їх надходження або коригування їх оцінки (переоцінки); розкриває вартісне вимірювання доходів і їх вплив на капітал суб'єкта господарювання; вказує на приналежність визнання доходу в обліку до певного моменту часу (звітного періоду)

Разом із тим, професор Ф.Ф. Бутинець, визнає дохід як надходження економічних вигод у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), відсотків, грошових винагород, дивідендів тощо, які утворюються в наслідок господарської діяльності підприємства [4]. Окрім того дослідник Маринченко В.М використовує цей підхід у тісному взаємозв'язку з такими трьома позиціями: форми прояву, змісту і сутності економічної категорії. Виходячи з цього науковець надає тлумачення категорії дохід як надходження економічних вигід, що нараховані і підлягають отриманню або отримані в результаті виробничо-фінансової та комерційної діяльності[21].

Греськів Т.С. [9] розкриває категорію дохід як елемент різних видів діяльності – операційної, фінансової та інвестиційної, але за умову ставить той факт, що відбувся факт визнання цього доходу на базі юридичного оформлення та економічної сутності господарської операції.

Усе це свідчить про те, що узагальнюючи погляди на трактування категорії «дохід» різними вченими-економістами можна виділити наступні спільні ознаки:

- це певна кількість грошових коштів, матеріальних благ чи послуг, отриманих фізичною особою, підприємством чи економікою в цілому за певний проміжок часу;
- це потік грошових надходжень за одиницю часу (годину, тиждень, місяць, рік);
- це різниця між виручкою від реалізації продукції, товарів та надання послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції.

Втім відповідно до вітчизняних НП(С)БО визнані доходи від господарської діяльності класифікуються в бухгалтерському обліку за наступними групами: дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації; інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи. Вважаємо, що класифікація надає досить загальну інформацію щодо визнаних доходів, які відносяться до певної групи, при цьому джерела утворення кожної групи наведено у Плані рахунків та Інструкції про його застосування.

На наш погляд в основу класифікації доходів підприємств з надання послуг необхідно покласти ознаки, які дозволять ефективно управляти доходами підприємства. Тому виникає необхідність у створенні такої інформації, яка була б корисною для облікової оцінки, прийняття раціональних рішень у різноманітних господарських операціях та контролю за використанням доходів підприємства. Для побудови такої класифікації доходів нами проведено узагальнення можливих варіантів групування (табл.1.1)

Таблиця 1.1

Класифікація доходів за видами та напрямками використання

№	Ознака	Класифікація	Характеристика
1	2	3	4
	Прогнозування і планування		
1	За впливом інфляційного процесу	номінальний	Розмір номінального, отриманого доходу
		реальний	Розмір номінального, отриманого доходу, скорегованому на темп інфляції у відповідному періоді

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
2	За ступенем охоплення планом	плановий	Доходи, які передбачено планом, в основному це доходи від основної діяльності
		непланований	Доходи, які не було передбачено планом або які неможливо спланувати
3	За ступенем узагальнення	загальний	Сумарні доходи, наприклад на весь обсяг реалізованої продукції
		середній	Дохід, розрахований на одиницю реалізованої продукції
Прийняття управлінських рішень			
1	За важливістю для прийняття рішення	інкрементний	Додатковий дохід, що виникає у разі продажу додатково випущеної партії продукції
		маржинальний	Дохід, який виникає в результаті продажу додаткової одиниці виробленої продукції, різниця між виручкою та змінними витратами
2	За регулярністю отримання	Регулярний (постійний)	Доходи, отримані внаслідок основної діяльності (реалізація продукції, товарів, робіт, послуг тощо)
		Нерегулярний (разовий)	Разові доходи, отримані від подій та операцій, які абсолютно не характерні для діяльності підприємства; повторення їх не очікується в майбутньому
3	За можливістю вибору	дійсний	Реальні доходи, що уособлюють в собі виручку від реалізації продукції тощо
		можливий	Вигода, яку може отримати підприємство від прийняття альтернативних рішень
4	За ступенем керованості	релевантний	Доходи, розмір яких може бути змінений внаслідок прийняття рішення
		нерелевантний	Доходи, розмір яких не залежить від прийняття рішення
Контроль і регулювання			
1	За центрами відповідальності	Центр доходу	Підрозділ, що контролює доходи, але не контролює витрати
		Центр прибутку	Підрозділ, який контролює витрати й доходи, але не контролює інвестиції у власні активи
		Центр інвестицій	Підрозділ, керівник якого контролює витрати, доходи та інвестиції

*Джерело: систематизовано на основі [46]

Вважаємо, що наведена класифікація доходів підприємства не суперечить розумінню економічного змісту доходів в управлінні, характеризує особливості

застосування для різних цілей управління, сприяє створенню детальної інформації про доходи для використання менеджерами різних рівнів управління підприємством.

Необхідно зазначити, що економічну сутність доходу досить точно характеризує визначення, яке наведено в НП(С)БО 15 «Дохід», яке розроблено на основі МСФЗ 18 «Дохід», який втратив чинність в 2017 році. По суті, «доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)” [32]. Однак це визначення також містить ряд суперечностей, оскільки не завжди збільшення активів та зменшення кредиторської заборгованості означає виникнення доходів. Прикладом може бути така ситуація коли на розрахунковий рахунок в банку певного підприємства в рахунок майбутніх періодів надійшла сума грошових коштів. Разом із тим грошові кошти хоч і збільшують активи і можуть взаємодіяти з основною діяльністю, але отриманими доходами підприємства вони ще не можуть бути.

По суті суб'єкти господарювання, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, визнають дохід за правилами, встановленими МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Цей стандарт передбачає єдину комплексну модель, що підлягає застосуванню до договорів з покупцями, та єдині критерії для визнання доходу.

Слід враховувати, що введенням в дію у 2018 році нового стандарту – МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами», скасовано дію М(С)БО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти». Порівняння МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» та М(С)БО 18 «Дохід» наведено у табл. 1.2.

Як бачимо із табл. 1.2., у МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами» вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід, по-друге, вилучено надходження «в ході звичайної діяльності» (воно перейшло в тлумачення категорії «виручка»), по-третє, конкретизовано, що надходження вигід

відбувається у вигляді «надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань».

Таблиця 1.2.

Порівняння М(С)БО 18 «Дохід» МСФЗ 15 «Виручка за контрактами з клієнтами»

Ознаки	МСБО	МСФЗ
Поняття «доходу»	Дохід - це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу»	Дохід – це «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників»
Визнання виручки	допускав широкий простір для формування суджень щодо розробки та застосування політик та практик з визнання виручки.	МСФЗ 15 є більш директивним стандартом у багатьох аспектах і застосування цих нових правил може призвести до істотних змін у визнанні доходів і, у деяких випадках, визнанні витрат.
Витрати на укладання контрактів	Не розглядалися	Окрему увагу в МСФЗ 15 приділено витратам на укладання контрактів

Джерело: систематизовано на основі [42]

Необхідно зазначити, що запровадження МСФЗ 15 обумовлено насамперед викликами часу. Дослідження показало, що це пов'язано із актуальними на сьогодні процедурами маркетингового характеру (надавати покупцям ретрознижки, бонуси, здійснювати пакетні продажі, коли при придбанні товару або послуги клієнт отримує щось умовно безкоштовно. Тому МСФЗ 15 надає досить чіткі настанови щодо того, як визнавати дохід від продажу товарів/послуг у цих випадках.

1.2. Концептуальні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

На наш погляд концептуальна основа обліку – це насамперед виклад певних концепцій обліку, на яких в подальшому ґрунтується складання та

подання звітів зовнішнім користувачам. Як правило метою концептуальної основи обліку є: гармонізація регулюючих положень, тлумачення інформації користувачам та інше.

Головним чином для концептуальних засад обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами, найчастіше використовують чотирерівневу систему регулювання бухгалтерського обліку. Так, Карпенко О.В та Хоменко Н.В регулювання фінансового обліку розглядають, опираючись на вимоги МСФЗ, виділивши наступні рівні регламентації: законодавчий, нормативний, методичний, організаційно-розпорядчий [5]. Нападовська Л.В [24], Храпова О. [53], В Верига Ю.А [53] виділяють перший (найвищий) рівень регулювання і відносять до нього Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ; другий (вищий) – нормативні документи Міністерства України, Державна служба статистики України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мініюсті України; третій (середній) – нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств та четвертий (базовий) – робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві.

Результати дослідження підтверджують справедливість узагальнення та запропоновано модель класифікації нормативно-правового забезпечення обліку, зокрема щодо доходів підприємств, яка включає 5 основних рівнів: «міжнародний», «загальнодержавний», «облікові регламенти», «галузевий», «внутрішньогосподарський» (рис. 1.1).

Незважаючи на те, що міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) служили основою для створення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), на даний час існують розбіжності між НП(С)БО та МСФЗ. Так наприклад за МСФЗ є можливість підприємства відступати від вимог МСФЗ, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоречним. Що не можна сказати у відношення до НП(С)БО.

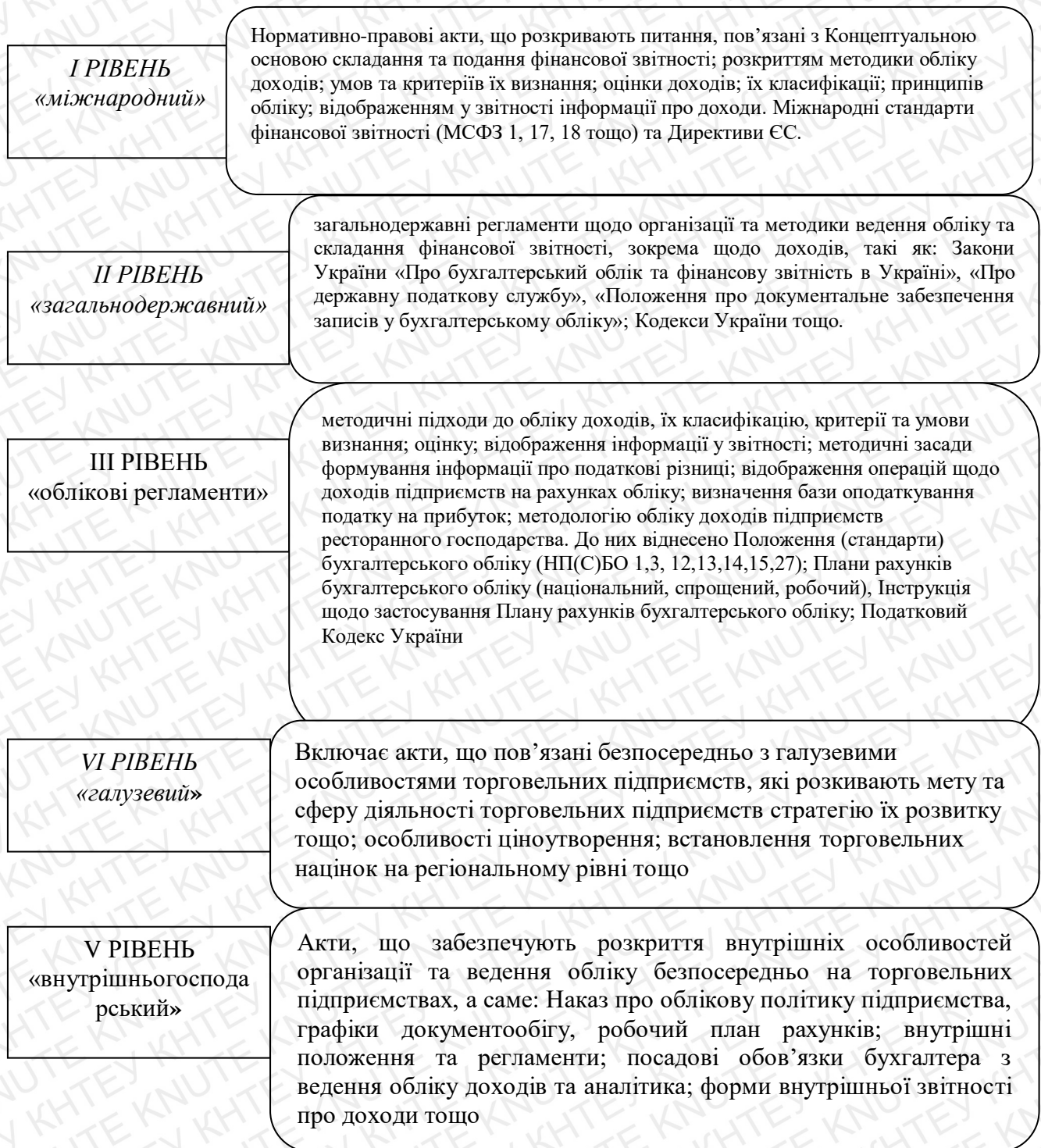


Рис. 1.1. Узагальнена модель класифікації нормативно-правового обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

Джерело: узагальнено на основі [23]

Характерно, що в Україні не існує такого документу як Концептуальна основа НП(С)БО, на відміну від МСФЗ. Більше того принципи та теоретичні засади обліку містяться у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

У цьому розумінні, необхідно зазначити, що на заміну МСФЗ 18 «Дохід» 28 травня 2019 року Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board, IASB) був випущений МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка по договорах з покупцями», який набуває чинності для періодів, які починаються з/після 1 січня 2017 року (раннє застосування на розсуд підприємства дозволяється). [55]

Не можна не зважати на те, що прийняття МСФЗ 15 призвело до значних змін у порядку визнання виручки. Головним чином це стосується планування широкого кола питань, включаючи вплив нового порядку визнання виручки на: відповідність банківським угодам; винагороду на основі результатів діяльності (включаючи виплати на основі акцій); процеси внутрішнього бюджетування; зобов'язання з податку на прибуток організацій; комунікації для ринків та інвесторів, включаючи відповідність нормативним вимогам (які можуть виникнути внаслідок значних очікуваних майбутніх змін фінансового стану підприємства або результатів його діяльності, відображених у звітності).

По суті потрібно проведення аналізу умов чинних контрактів (зокрема, довгострокових контрактів, які поширюються на періоди, охоплені фінансовою звітністю, на яку вплине застосування МСФЗ 15), а також тих контрактів, які мають бути укладені в майбутньому. У деяких випадках підприємства можуть розглянути питання про доцільність змін договорів.

Разом із тим стандарт МСФЗ 15 "Виручка за договорами з покупцями" запроваджує єдину основу для розуміння того, як визнавати виручку і коли. Зокрема основним принципом стандарту є те, що продавець має визнавати виручку, відображаючи передачу обіцяних товарів або послуг покупцю в сумі, що відображає відшкодування, яке покупець розраховує отримати в обмін на ці товари або послуги.

Так само підприємство по наданню послуг повинно враховувати договір із, який потрапляє до сфери застосування цього стандарту, виключно при дотриманні всіх критеріїв: сторони за договором затвердили договір (у письмовій формі, усно або відповідно до іншої звичайної ділової практики) і

зобов'язуються виконувати передбачені договором зобов'язання; підприємство може ідентифікувати права кожної сторони стосовно послуг, які будуть передані; підприємство може ідентифікувати умови оплати послуг, які будуть передані; договір має комерційний зміст (тобто ризики, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків організації, як очікується, зміняться внаслідок договору); отримання підприємством відшкодування, право на яке вона отримає в обмін на товари або послуги, які буде передано покупцю, є вірогідним.

Важливо під час укладання договору оцінити послуги, обіцяні за договором з замовником, та ідентифікувати як обов'язок до виконання кожен обіцянку виконати для замовника: послугу (або пакет послуг), які відрізняються; або низку послуг, що відрізняються, які є практично однаковими та передаються покупцю за однаковою схемою.

Крім того суб'єкт господарювання повинен аналізувати умови договору й свою звичайну ділову практику при визначенні ціни операції. Яку МСФЗ 15 визначає як суму відшкодування, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг покупцю, за виключенням сум, отриманих від імені третіх сторін (наприклад, деякі податки з продажів). Відшкодування, обіцяне за договором з покупцем, може містити в собі фіксовані суми, змінні суми або і ті, і інші.

Головним чином метою розподілу ціни операції є розподіл організацією ціни операції на кожний обов'язок до виконання послуги у сумі, яка відображає величину відшкодування, право на яке організація очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів чи послуг покупцю. При чому дохід визнається в момент, коли кожне зобов'язання задоволено, а зобов'язання вважаються виконаними, коли підприємство передає контроль над обіцяними товарами або послугами покупцю. Це відбувається, коли замовник отримує пряме володіння послугами або може отримати від них всі вигоди, що залишилися. Саме МСФЗ 15 надає індикатори для оцінки моменту, коли контроль над послугами переходить від організації до покупця.

Важливим нововведенням МСФЗ 15 є новий підхід до визначення того, чи повинна виручка визнаватися протягом певного періоду або одномоментно. Наводяться три можливих варіанти, в яких виручка визнається протягом певного періоду: клієнт отримує та споживає вигоди від результатів роботи виконавця в міру виконання ним робіт; результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), контрольований клієнтом; актив, що створюється у міру виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою, плюс виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату.

Характерно, що викладені вище положення відрізняються від тих, які містилися в МСФЗ 18 «Дохід» раніше, так як є набагато детальнішими, відповідно, деякі підприємства можуть стикнутися з тим, що виручка, яка раніше визнавалася одномоментно, зараз має визнаватися протягом періоду часу, і навпаки. Яким чином слід визнавати виручку, часто залежатиме від результатів ретельного аналізу конкретних умов договору. Досить незначні відмінності між договорами, які мають в іншому однакові умови, можуть потенційно відігравати вирішальну роль у визначенні моменту визнання виручки.

Висновки за розділом 1

Проведене дослідження теоретичних основ обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами дозволяє зробити такі висновки.

Обґрунтовано, що економічна сутність доходів діяльності підприємств від надання послуг за міжнародними стандартами, яка зводиться до нормативного визначення, що доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Досліджено, концептуальні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами та проаналізовано нормативно-правове регулювання та критично порівняно визнання доходу за МСФЗ 15 та НП(С)БО

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

2.1. Фінансовий облік доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

Сукупність правил і процедур для відображення, обробки і подання інформації відповідно до вимог законодавчих актів та стандартів, складають основу фінансового обліку суб'єктів господарювання.

У цьому розумінні фінансовий облік на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», ведеться безперервно з дня його реєстрації. При чому питання організації фінансового обліку на підприємстві належать до компетенції його власників, що відповідає законодавству України та установчим документам досліджуваного підприємства. Тому на підприємстві був розроблений Наказ про організацію бухгалтерського обліку й облікову політику підприємства, остання редакція якого була від 04 січня 2018 року. (Додаток Б)

Організація фінансового обліку доходів від надання послуг на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» складається з трьох етапів: первиний, поточний та підсумковий (завершальний). На кожному етапі основні об'єкти організації облікового процесу такі: облікові номенклатури; носії облікових номенклатур; рух носіїв; технологія облікового процесу забезпечення останнього.

В основі організації обліку доходів лежать наступні принципи:

- документування доходів та повне їх відображення на рахунках обліку послуг;
- групування доходів за джерелами надходження.

Основними завданнями фінансового обліку доходів від надання послуг на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», за міжнародними стандартами є забезпечення: правильного визначення та достовірної оцінки доходів від реалізації послуг; правильного і повного документального оформлення в регістрах обліку доходів та результатів діяльності; контроль за виконанням договорів з про надання послуг; своєчасного одержання достовірної інформації.

Головним чином первинний облік доходів від надання послуг на досліджуваному підприємстві відображає напрямки виникнення доходів (рух надходження грошей), потім подальше зіставлення доходів і витрат у розрізі видів діяльності за кожним звітним періодом.

Облікові номенклатури первинного обліку доходів на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», табл.2.1.

Таблиця 2.1

**Перелік облікових номенклатур первинного обліку доходів від надання послуг
ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»**

№ п/п	Характеристика даних, не обхідних для обліку (номенклатури)	Для чого потрібні дані	Вимірники		У яких носіях інформації фіксуються
			натуральні	вартісні	
1	2	3	4	5	6
1	Нарахування доходів:	Для відображення нарахування доходів			Накладна, податкова накладна, акт наданих послуг, Довідка бухгалтера
	вид доходів		-		
	дата нарахування		-		
	контрагент		-		
	сума з ПДВ			+	
	сума ПДВ			+	
2	Оплата доходів:	Для відображення в обліку сплачених доходів			виписка банку, грошовий чек
	Вид (форма) розрахунків		-		
	Дата оплати		-		
	Контрагент		-		
	Сума доходу			+	

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Дослідження показало, що первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій в ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», є підставою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. Також первинні документи складаються під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення на паперових або машинних носіях. Крім того для контролю та впорядкування обробки даних на

підставі первинних документів в деяких випадках складаються зведені облікові документи, в яких зазначені обов'язкові реквізити.

Необхідно зазначити, що для упорядкування документообороту процесу формування доходів від надання послуг на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» здійснюється формування оперограм (табл. 2.2.)

Таблиця 2.2.

**Оперограма облікового процесу формування доходів від надання послуг
ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»**

№	Зміст	Виконавці			
		Директор	Головний бухгалтер	Працівники бухгалтерії	Бухгалтер з обліку доходів (витрат)
1	Формування загально-господарської інформації, яка є основою виникнення доходів		○		
2	Оформлення первинної документації з обліку доходів				○
3	Складання накопичувальної відомості доходів за місяць				○
4	Записи в облікові реєстри			○	
5	Занесення даних в Головну книгу			○	
6	Складання фінансової звітності		○		
7	Заповнення статистичної звітності			○	
8	Взаємозвірка даних синтетичного та аналітичного обліку з даними звітних форм	○	○		
9	Затвердження форм звітності		○		
10	Подання форм звітності до державних органів та архів		○		

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах,

систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом їх подвійного запису на кореспондуючих рахунках.

Вдалося з'ясувати, що надання послуг проходить із використанням звичайного договору надання послуг. Головним чином коли визнають дохід, пов'язаний наданням послуг на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», встановлюють принципи та правила визнання доходів прописані в Законі про бухоблік і НП(С)БО 15:

- господарські операції відображаються в тому звітному періоді, у якому вони були здійснені;
- витрати відображають у періоді визнання доходу, для отримання якого вони здійснені, або в періоді фактичного понесення, якщо їх неможливо прямо пов'язати з доходом;
- дохід, пов'язаний з наданням послуг, визначається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції;
- якщо дохід не може бути достовірно оцінений, то він відображається в фінансовому обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню [32].

Однак дохід не визнається в тому випадку, якщо виконуються одночасно такі умови: дохід неможливо достовірно визначити, а також не існує ймовірності відшкодування понесених витрат [32]. В такому випадку понесені на виконання договору витрати відображають у витратах поточного періоду. Це дозволяє зробити висновок, що дохід не визнаємо тільки в тому випадку, якщо взагалі немає ймовірності того, що підприємство-замовник компенсує витрати, пов'язані з наданням послуг. При чому не підписаний акт наданих послуг ще не означає, що не існує ймовірності отримання відшкодування понесених витрат.

Дослідження показало, що на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», застосовується метод результатів для визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на

певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані відповідно до договору.

$$\% \text{ готовності} = \frac{\text{Обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{Загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100 \% \quad (2.1)$$

Проілюструємо викладене вище (2.1) яскравими прикладами

Послуги з аудиту фінансової звітності. За договором передбачено 296 людино-годин аудиторської перевірки. Загальна сума договору — 200 000 грн. (без урахування ПДВ). На дату балансу проведено 200 людино-годин аудиторської перевірки. Загальні витрати за договором в аудиторській компанії плануються в розмірі 140000 грн.

1. Визначаємо % виконання робіт: (100 людино-годин : 296 людино-годин) x 100 % = 67,57 %.
 2. Сума доходів на дату балансу: 200 000 x 67,57 % : 100 % = 135140 грн.
 3. Сума витрат, яка може бути списана на дату балансу: 140000 x 67,57 % : 100 % = 94598 грн.
- Дт 361 Кт 703 — 135140 грн.;
- Дт 903 Кт 23 — 94598 грн.

Характерно, що дохід пов'язаний з наданням послуг, виходячи з рівня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу, якщо правильно оцінений результат цієї операції, може бути достовірно оцінений за наявності всіх таких умов: можливості достовірної оцінки доходу; ймовірності надходження економічної вигоди від надання послуги; можливості достовірної оцінки рівня завершеності надання послуг на дату балансу; можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Як уже вказувалося раніше для відображення обліку доходів на підприємстві використовуються рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної, фінансової діяльності підприємства. У цьому аспекті варто взяти до уваги, що облік доходів операційної діяльності для

підприємств ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», що діє у сфері надання послуг включає до свого складу такі рахунки: 703 «Дохід від реалізації послуг» та 71 «Інший операційний дохід» та наведена в (Додаток В). Слід враховувати, що списання доходів по вказаних рахунках проводиться на фінансові результати із використанням рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Варто зазначити, що на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» облік повернення наданих послуг здійснюється без використання субрахунку 704 «Вирахування із доходу». Проте, в НП(С)БО 15 не розкрито зміст поняття "ризиків й вигоди, пов'язані з правом власності" та ознаки суттєвості, що дає можливість українським підприємствам трактувати ці поняття довільно.

Чистий дохід, отриманий від реалізації послуг, списується при визначенні фінансових результатів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Загальну інформацію щодо відображення бухгалтерських записів з обліку доходів операційної діяльності підприємств з надання послуг наведено в (Додаток Г)

Отже, на досліджуваному підприємстві методика відображення в обліку інформації про доходи від операційної діяльності здійснюється відповідно до чинного законодавства використовує на основі використання методу подвійного запису.

Крім основної операційної діяльності, пов'язаної з наданням послуг технічного обслуговування та ремонту транспортних засобів, на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» можуть мати місце доходи пов'язані з іншою операційною діяльністю, методика обліку яких наведена в табл. 2.3.

**Основна кореспонденція рахунків з обліку інших операційних доходів
ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»**

№ по р	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
		Дт	Кт	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6	7
1.	Визнання боржником пені при невиконанні умов договору	361	715	-	-	-
2	Відображення суми відшкодування нестачі, якщо виявлено винуватця	375	716	375	716	380
3.	Списання кредиторської заборгованості, якщо закінчився термін позовної давності	631	717	631	717	1223

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Проте нами встановлено, що в Робочому плані рахунків підприємства передбачено використання лише синтетичних рахунків відповідно до Плану рахунків бухгалтерського, тому нами запропоновано до використання аналітичних рахунків з обліку доходів, що дозволить формувати більш детальну інформацію для управління доходами підприємства. Зокрема, запропоновано ввести рахунки другого та третього порядку за такими ознаками як «за видами наданих послуг», «за видами обслуговуваних транспортних засобів», «за системою лояльності». Внесені пропозиції узагальнено у Витягу з робочого плану рахунків (Додаток Д). За допомогою наданих пропозицій щодо синтетичних рахунків на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» з'являється можливість виділити з усього доходу підприємства дохід від реалізації послуг за методами активізації продажу послуг, що дозволяє проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента; виокремлювати доходи за різними видами послуг та в розрізі видів договорів, що значно підвищує якість та аналітичність сформованої інформації.

Варто взяти до уваги, що згідно МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» визнання доходу, як було відмічено вище, це процес або процедура, що складається з послідовності певних етапів, таких як ідентифікація договору,

виявлення зобов'язань щодо виконання, визначення ціни операції, розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання, визнання доходу (виручки):

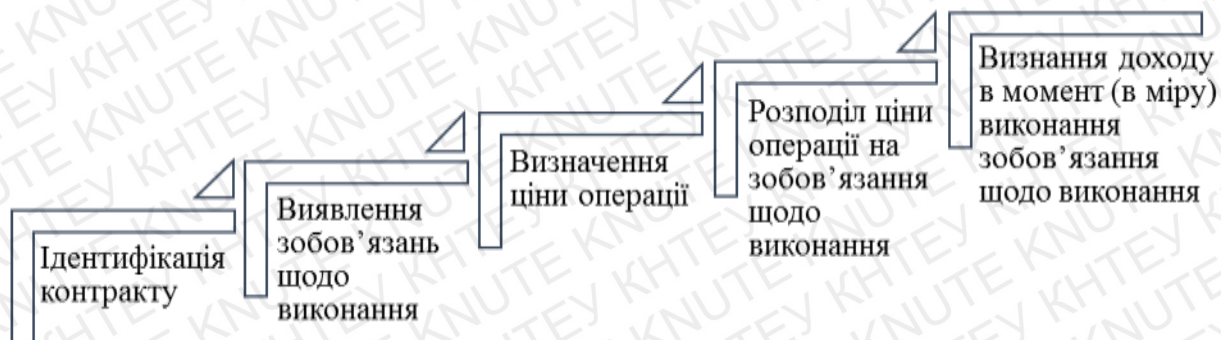


Рис. 2.1. П'ятиступінчаста модель аналізу договорів для визнання доходу за МСФЗ 15 на ТОВ «БЕЙКЕР ГІЛЛ»

Джерело: складено на основі [55] **Error! Reference source not found.**

Усе це свідчить про те, що обліковувати договір із замовником можна лише тоді, коли виконуються певні критерії: сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи згідно з іншою звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання; підприємство може визначити права кожної сторони відносно послуг, які будуть виконуватися; підприємство визначає умови оплати за послуги, які будуть виконуватися; очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків підприємства зміниться внаслідок договору; підприємство отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на послуги, які будуть передані клієнту.

У цьому аспекті варто взяти до уваги, що договір є повністю невиконаним, якщо виконуються такі критерії як: підприємство ще не виконало замовнику жодних обіцяних послуг і відповідно підприємство ще не отримало ніякої компенсації в обмін на виконані послуги [55]

Крім того, підприємство після укладення договору, оцінює послуги, обіцяні в договорі з клієнтом, та визначає як зобов'язання щодо виконання: кожну обіцяну частину передати клієнтові, послуги, які фактично є однаковими та передаються замовнику за однією і тією самою схемою. Підприємство визнає дохід від звичайної діяльності, коли воно задовольняє зобов'язання щодо виконання, виконавши послугу замовнику. Коли (або як тільки) зобов'язання щодо виконання задоволене, підприємство визнає як

дохід від звичайної діяльності суму ціни операції, яка віднесена на це зобов'язання щодо виконання [55].

Разом з тим згідно МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» необхідно ціну операції за договором потрібно розподілити. Бухгалтеру слід розподілити ціну операції за кожним видом зобов'язань у сумі очікуваного відшкодування за умов виконання послуг.

Можна сказати, що кінцевим кроком побудованої моделі є визнання доходу. Дохід визнається в момент, коли замовник виконав свої зобов'язання згідно договору. Відповідно стандарту, підприємство визнає дохід в момент підписання акта виконаних робіт замовником. Згідно вимог МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», дохід визнається протягом певного періоду якщо виконується одного з критеріїв: замовник отримує і використовує всі вигоди від результатів роботи виконавця в межах договірних зобов'язань; замовник отримує акт наданих послуг; виконавець має право вимагати від замовника виконання зобов'язань по виконанню робіт відповідно до умов договору.

За нашим переконанням норми МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» забезпечують відповідність принципам бухгалтерського обліку: періодичність, послідовність, превалювання сутності над формою, нарахування та відповідності доходів та витрат.

Таким чином, отримана інформація у фінансовому обліку та звітності про величину та момент визнання доходів операційної діяльності (надання послуг) з урахуванням вимог МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», дає змогу побудувати раціональну систему обліку фінансових результатів та оподаткування.

2.2. Оподаткування доходів та відображення їх у податковій звітності.

Згідно із Податковим кодексом України (далі ПКУ) доходи це загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або

нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Крім того у ПКУ наведено основи визначення доходів — на підставі первинних документів, що підтверджують отримання платником податку доходів, обов'язковість ведення обліку і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених ПКУ.

Дослідження показало, що більша частина доходів у ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» виникає в результаті нарахування дебіторської заборгованості за замовником, в якості первинних документів застосовують ті документи, які є основою визначення заборгованості — рахунки-фактури, акти наданих послуг тощо. В окремих випадках доходи визначаються розрахунково що оформлюється довідками, розрахунками, іншими придатними документами.

Слід відмітити, що бухгалтерська довідка на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» — це особливий вид первинного документа, яким можна оформити будь-яку подію чи операцію, виходячи з їх економічної суті, навіть якщо немає інших звичних двосторонніх первинних документів — актів, накладних тощо. Довідка може бути підписана однією особою — бухгалтером або головним бухгалтером. При цьому вона має містити необхідні реквізити для визнання її документом і бухгалтер має бути впевненим, що своїми діями він не спотворить факти і судовий орган не спростує його дані. У такий спосіб бухгалтерською довідкою можуть бути оформлені господарські операції, які відображуються в бухгалтерському та податковому обліку: на рівномірній основі; за умов договору між сторонами відносин; як податкові різниці; документ, що не потребує підписів інших осіб.

Звітність — це сукупність затверджених у встановленому порядку звітних форм, які об'єднують комплекс систематизованих показників, що всебічно характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств [25], яку на досліджуваному підприємстві складають на загальноприйнятих принципах: автономності підприємства; безперервності

діяльності; періодичності; нарахування та відповідності доходів і витрат; єдиного грошового вимірника; превалювання сутності над формою.

Головним чином доходи ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», як платника податку на прибуток, складаються з доходу від операційної діяльності (основної діяльності підприємства, що надає послуги) та інших доходів. Дохід від операційної діяльності визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше ніж сума компенсації, отримана в будь-якій формі, в тому числі при зменшенні зобов'язань.

До його складу входять дохід від реалізації наданих послуг, у тому числі винагороди комісіонера (повіреного, агента тощо) та дохід банківських установ за переліком. [36]

При цьому дохід, отриманий платником податку від надання послуг пов'язаним особам, визначається відповідно до договірних цін, але не менших від звичайних цін на такі послуги, що діяли на дату підписання акта про надання послуг. До складу інших доходів на підприємстві ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», включаються: доходи, отримані від відпродажу основних засобів. До складу інших доходів включаються також доходи, невраховані при обчисленні доходу періодів, щопередують звітному, та виявлені у звітному податковому періоді. Відповідно прибуток, визначається шляхом зменшення суми доходів від надання послуг та інших доходів на собівартість цих послуг та інші витрати.

Згідно ПКУ платники податку на прибуток визначають базу оподаткування, беручи за основу бухгалтерський фінансовий результат плюс/мінус різниці. Однак ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», не застосовує правило різниць і звітує за формою Податкової декларація з податку на прибуток підприємств, затвердженою наказом Мінфіну від 20.10.2015 р. № 897, з урахуванням змін, унесених наказом від 19.10.2018 р. № 842.

Під час виконання послуг виникає непрямий податок – податок на додану вартість (далі ПДВ), він входить в ціну послуги та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець. Під час отримання доходу виникає податкове зобов'язання із ПДВ. Слід відмітити,

що згідно ПКУ, діє правило першої події тобто зобов'язання із ПДВ виникає або коли отримали передплату від замовника на банківський рахунок або в касу підприємства, або відбулось підписання акту виконаних послуг. Основним документом в обліку ПДВ є податкова накладна, яка виписується на дату виникнення зобов'язання і повинна бути зареєстрована в єдиному державному реєстрі податкових накладних у відповідні терміни.

За підсумками формування податкового кредиту та податкового зобов'язання у підприємства зазвичай виникає зобов'язання по сплаті ПДВ, яке обліковується на рахунку 6412 «Розрахунки за ПДВ». За підсумком місяця за дебетом формуються податкові зобов'язання, а за кредитом – податковий кредит, якщо сальдо на кінець періоду кредитове, то платник ПДВ повинен перерахувати податок у визначені строки. Отже, узагальнення операцій з оподаткування наданих послуг у звітності відбувається у Податковій декларації з ПДВ, на підставі якої платник декларує суму свого зобов'язання до сплати у бюджет.

2.3. Облік доходів від надання послуг в системі прийняття управлінських рішень

У наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених під управлінням доходом в широкому розумінні розглядають процес розробки, прийняття та реалізації управлінських рішень за всіма основними аспектами формування доходів у відповідності до основних стратегічних, тактичних та оперативних цілей підприємства [2,26].

Розробка і здійснення управлінських рішень в підприємницькій діяльності базується на плановій, нормативній, технологічній, обліковій і аналітичній інформації. Контроль і регулювання реалізуються на основі планів і фактичних даних оперативного обліку. Оцінка результатів управлінських рішень і відповідальність за їх здійснення проводиться за даними внутрішньої звітності. Аналітичні розрахунки, проведені за допомогою специфічних прийомів, застосовуються для планування і координації майбутнього розвитку

підприємства. Вважаємо, що можна виділити загальні принципи організації управлінського обліку :

- задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації;
- обґрунтованість по відношенню до кожного структурного підрозділу, де виникають відносини типу «доходи – обсяг діяльності – прибуток»;
- узагальнення інформації за центрами виникнення доходів, відповідальності та рентабельності;
- контроль за обсягами продажу, власними витратами та прибутком кожного підрозділу базується на використанні планів та кошторисів;
- контроль кредиторської та дебіторської заборгованості підприємства за послуги. [46]

На час проведення дослідження підприємством ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» через вивчення облікової політики не було встановлено на підприємстві правил управлінського обліку як частини бухгалтерського обліку, тому нами на основі вивчення наукових джерел, було розроблено модель організації підсистеми управлінського обліку доходів підприємства з надання послуг що надає підприємство в сфері аудиту, бізнес консультування, незалежної оцінки, бухгалтерського та управлінського обліку; тощо. На наш погляд при організації управлінського обліку доходів на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» потрібно врахувати вплив чинників внутрішнього та зовнішнього характеру, що дозволить системі управлінського обліку залишатися гнучкою та здатною до адаптації постійних змін бізнес-середовища.

З метою досягнення позитивних результатів впровадження системи управлінського обліку доходів на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», повинна проводитися в декілька послідовних етапів, рис.2.2:

На наш погляд впровадження зазначених етапів, дозволяє побудувати систему управлінського обліку доходів підприємств, що надають послуги з надання послуг в сфері аудиту, бізнес консультування, незалежної оцінки,

бухгалтерського та управлінського обліку; тощо. Проте існують і слабкі місця саме в організації управлінського обліку, оскільки практично відсутня деталізація показників доходності, невисоким є рівень відповідальності керівників і працівників структурних підрозділів за результати діяльності, не завжди реалізована функція мотивації за досягнуті показники-індикатори. Особливої уваги потребують групування та розподіл видів облікових робіт за підрозділами підприємства, визначення їх повноважень та встановлення відповідальності на різних рівнях управління [50].

Результати дослідження підтверджують, що важливою первинною ланкою в системі управлінського обліку є центри відповідальності. Під центром відповідальності розуміють сферу (сегмент) діяльності, в межах якої встановлену персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює (витрати, доходи, інвестиції). Побудова облікової системи за центрами відповідальності вимагає виконання наступних завдань: визначення центрів відповідальності (їх типів; ієрархії підпорядкованості; сфери впливу керівника структурного підрозділу); складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання внутрішньої звітності про виконання бюджету тощо [43].

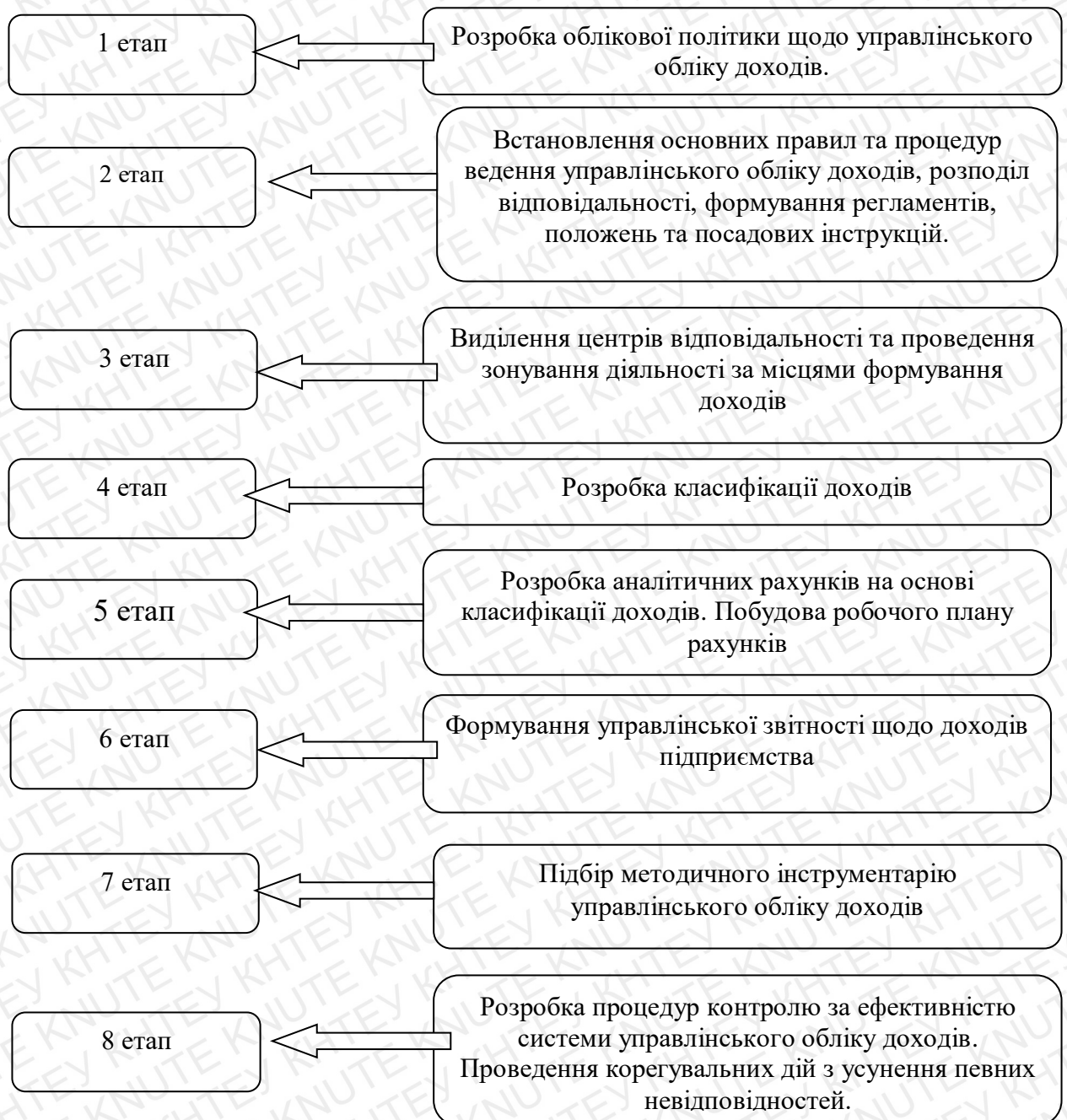


Рис.2.2. Етапи впровадження системи управлінського обліку доходів на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ»

Джерело: складено на основі [авторська розробка]

Вважаємо, що для ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ» є виділення центрів відповідальності за обсягом повноважень і обов'язків відповідних менеджерів на: центри витрат; центри доходів (продажу); центри прибутку та центри інвестицій;

Основою для побудови обліку за центрами відповідальності є фінансова структура підприємства, яка тісно взаємопов'язана з організаційною, оскільки

вона легко адаптується до вже існуючої або ж вимагає розробки нової. При цьому встановлюють горизонтальні та вертикальні зв'язки між підрозділами, що надає можливість визначати напрями руху інформації і документів.

Дослідження показало, що до центру доходів ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» можна віднести:

- центр доходів (підрозділи, керівники яких в рамках виділеного бюджету витрат відповідає за максимізацію доходів (виручки) від надання послуг);
- центр доходів від маркетингу, керівник якого впливає на всі види доходів, що забезпечують просування підприємства на відповідному ринку, а також реалізацію послуг;

По суті управління доходами ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ», на основі організації обліку за центрами відповідальності передбачає виділення місць формування маржинального доходу, що забезпечує здійснення оцінки ефективності діяльності центру з відповідним визначенням персональної відповідальності менеджерів.

Крім того, на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» нами проведено аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» або аналіз беззбитковості, що є доцільним у ситуаціях, коли підприємство планує встановити розмір ціни на послуги. При цьому виникає необхідність визначення найнижчого рівня ціни реалізації послуги, що можливо на основі використання маржинального аналізу. Для проведення таку аналізу необхідно використовувати показники фінансового обліку та внутрішньогосподарської звітності та формувати відповідні внутрішні звіти.

На ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» при проведенні аналізу необхідно враховувати ряд особливостей, зокрема те що підприємство пропонує своїм клієнтам значний перелік послуг, тому, пропонуємо проводити розрахунки на основі використання середньозваженого маржинального доходу – суми величин маржинального доходу, зважених за допомогою комбінації їх продажу, що дозволить визначати критичні обсяги реалізації у вартісному вимірнику (2.2).

$$WCM = \sum CM_i * SM_i \quad (2.2)$$

де WCM- середньозважений маржинальний дохід;

CM_i- маржинальний дохід на одиницю і-ї страви;

SM_i- комбінація продажу.

Нами проведено аналіз безбитковості на прикладі наданні послуги із бухгалтерського аутсорсингу. Так, на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» дана послуга виконується з використанням трьох різних умов договорів, що відповідно впливає на ціну послуги. Проведені розрахунки запропоновано узагальнювати у внутрішньому звіті «Розрахунок точки безбитковості» табл.2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок точки безбитковості для послуги бухгалтерського аутсорсингу на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» за серпень 2019 р.

(грн)

Показник	Умовні послуги (в розрізі їх видів)		
	А	Б	В
Ціна послуги	11000	15000	13000
Собівартість наданої послуги	7000	8500	8000
Маржинальний дохід	4000	6500	5000
Кількість наданих послуг	14	21	16
Комбінація продажу	0,28	0,41	0,31
Середньозважений маржинальний дохід	5330,5		
Постійні витрати	20000		
Точка безбитковості загальна, шт	37		
Точка безбитковості в розрізі видів послуг, шт	10	15	12
Точка безбитковості в розрізі видів послуг, грн	11000	22500	15600
Запас фінансової міцності, шт	4	6	2

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Таким чином встановлено, що на для того щоб підприємство ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» не отримало збитків від надання послуги бухгалтерського аутсорсингу за місяць має бути виконана послуга не менше 37 раз, із них послуга А-10 раз, Б – 15 раз, В – 12 раз. При цьому починаючи із 38 разу підприємство починає отримувати прибуток. Крім того, виявлено, що ТОВ

«БІГФО» має запас фінансової міцності в рамках якого може скорочувати обсяги надання послуг та не потрапити до зони збитків.

Отже, концепція управлінського обліку доходів формується на основі чітко окреслених принципів, що забезпечує генерування інформації про доходи з метою прийняття оперативних, тактичних, стратегічних рішень в процесі управління доходом, що досягається за рахунок використання комплексу методичних прийомів та способів з урахуванням системного підходу. Нами запропоновано для ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» впроваджувати елементи управлінського обліку на основі розроблених етапів та узагальнювати отриману інформацію у відповідних формах внутрішньої звітності, що підвищить ефективність управління доходами від надання послуг з бухгалтерських, консалтингових та аудиторських послуг.

Висновки за розділом 2

Проведене дослідження сучасного стану обліку доходів від надання послуг ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» за міжнародними стандартами дозволяє зробити такі висновки.

Розглянуто фінансовий облік доходів від надання послуг і встановлено що в цілому він відповідає прийнятій на підприємстві обліковій політиці, що корелює із законодавчою базою, щодо обліку доходів від наданих послуг;

З'ясовано, що доходи від надання послуг враховуються на підприємстві під час складання Декларацій про прибуток і на додану вартість і відповідають нормам ПКУ;

Охарактеризовано облік доходів від надання послуг в системі прийняття управлінських рішень, який поки що носить формальний характер, тому було запропоновано власне бачення моделі управлінського обліку для досліджуваного підприємства.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІД НАДАННЯ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

3.1. Напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

Головним чином підприємство постійно потребує наявності якісного інформаційного забезпечення тобто форм документів, нормативної бази і реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення і форм організації інформації, яка циркулює в системі автоматизованого оброблення економічної інформації чи в інформаційній системі. Більше того якісним інформаційним забезпеченням можна назвати, якщо воно відповідає наступним критеріям: цілісність, вірогідність, гнучкість, контроль, адаптивність, мінімізація введення і виведення інформації. На підставі інформаційного забезпечення підприємство узагальнює всю інформацію у звітність [47].

На наш погляд напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами потрібно пов'язувати із впровадженням в практику діяльності МСФЗ 15. Важливо відзначити, що для ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» в цьому контексті, важливим є договірні відносини, а саме Договори з клієнтами можуть бути досить простими (грошова винагорода виплачується в точці продажу послуги, а клієнт негайно отримує контроль над об'єктом продажу), а можуть володіти складними характеристиками, коли один договір може мати на увазі кілька актів виконаних робіт, нести в собі елемент фінансування, передбачати змінну винагороду тощо.

Слід враховувати, що визнання доходу за МСФЗ 15 краще відображає процес передачі вартості послуг, і за допомогою прикладів можна показати, як це відбувається. Так можна розглядається договір, що включає в себе набір послуг в добавок до послуг по аутсорсінгу. Клієнт, який укладає з ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» договір, отримує в своє розпорядження послуги, за які буде платити готівкою в розмірі 600 щомісяця. Ніяких початкових або авансових

внесків від клієнта не потрібно. Загальна вартість контракту розрахована як 600 x 15 місяців (термін дії) = 9000. Це і є ціна транзакції. Тут два зобов'язання виконання для компанії: надати клієнтові послуги по аутсорсінгу і забезпечити його послугою бізнес планування. Це означає необхідність віднести загальну ціну транзакції, рівну 9000, на ці два зобов'язання виконання, і МСФЗ 15 містить чіткі вказівки до того, як саме це зробити.

Пропорційний розподіл базується на індивідуальних цінах продажу основної послуги, що дорівнює 30000, плюс індивідуальної комісії за послуги, що дорівнює 600 в місяць протягом 15-місячного періоду. Це означає, що на сам аутсорсинг буде віднесено 25% ціни транзакції, а 75% - на супутні послуги. То чим же це відрізняється від колишніх підходів до обліку доходу.

Розрахунки, підтвердили, з колишнім підходом вся величина, рівна 9000, була б віднесена тільки на послуги, оскільки компанія визнає виручку в момент отримання оплати за рахунком, а вона в цьому випадку нульова, так як за умовами клієнт нічого авансом не вносить. Незважаючи на те, що вже відбулася передача значної вартості клієнту, відповідної виручки поки не визнано. Більш того, оскільки аутсорсінгові послуги, очевидно, мають певну цінність клієнта, він визнає втрати в момент складання акту виконаних робіт - по суті виходить, що їх як би покривають доходи з послуг по бізнес плануванню. З одного боку це не дуже точне відображення економічної сутності транзакції. З іншого боку, МСФЗ 15 забезпечує більш правдиву картину з даною транзакцією, пропорційно відносячи загальну ціну транзакції на обидві складові договору, тим самим точніше відображаючи передачу вартості і дозволяючи інвесторам проводити порівняння даного випадку зі звітністю компаній, які надають дві супутні послуги окремо.

Попри те, що підсумкова виручка з обома підходами буде однаковою, сам характер її визнання протягом двох років буде різним. З МСФЗ 15 вища виручка буде в першому році, і більш низька - у другому. Застосування стандарту точніше відображає передачу вартості клієнту, наслідком чого є

"прискорення" визнання, тобто прибутки будуть визнаватися раніше, ніж це було з колишнім підходом.

При аутсорсингових послугах клієнт віддає певні функцію своєї організації (наприклад, розрахунок заробітних плат співробітників) на аутсорсинг ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ» терміном на 10 років. ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ» при цьому проходить стадію трансформації певної довжини, після якої настає стадія нормального функціонування. Із попереднім підходом компанія використовувала б процентний метод для оцінки прогресу завершення проекту і співвідносила б таким чином виручку з витратами. Оскільки протягом початкового періоду компанія несе вищі витрати на трансформацію, це означало б визнання більшої за розміром виручки протягом цього періоду.

Крім того протягом початкового періоду у підприємства будуть зафіксовані збитки, після чого настане період більш високих прибутків. Так відбувається тому, що виручка визнається рівномірно. До речі для цього в МСФЗ 15 обговорений метод віддачі, тобто підприємство вимірює прогрес на основі того, який обсяг послуги вона надає клієнту з часом. Далі, підприємство також усвідомлює, що з такими договорами функціональність її власного бізнесу трансформується. Крім того стандарт дозволяє компанії капіталізувати початкові витрати (витрати на виконання контракту), оскільки вони відносяться до створення активу, який буде "спожито" в майбутні періоди, коли компанія почне надавати свої послуги. Це відображає налагодження процесів, необхідних для надання послуги в майбутньому. Таким чином, з МСФЗ 15 компанія буде визнавати більш низький або навіть від'ємний прибуток в початкові періоди, і більш високі прибутки - згодом.

Необхідно зазначити, що стандарт МСФЗ 15 приніс з собою нові вимоги щодо подання складових балансового звіту, що відносяться до визнання і вимірювання виручки - вони відображають різницю між активами на балансі і сумами до отримання. Відтак тепер чи здійснює підприємство передачу послуги в обмін на винагороду, і відповідь позитивна, створюється або контрактний актив, або сума до отримання.

Визнання цих елементів залежить від відповіді на питання, чи залежить право на отримання винагороди від яких-небудь ще умов, крім часу. Якщо він негативний, то організація визнає суму до отримання. Прикладом таких умов можна привести дозвіл клієнту заплатити на 40 днів пізніше.

Навпаки, в разі якщо відповідь на попереднє запитання "так", то ми говоримо про контрактні активи. Як приклад додаткових умов можна привести необхідність виконати інші зобов'язання виконання, або якщо надходження платежу залежить від певних умов (скажімо, платіж обіцяно через два роки, проте на протязі цього періоду клієнт кожні шість місяців може проводити оцінку і не платити в разі, якщо будуть виявлені істотні негаразди). Також контракти активи, і суми до отримання можуть знецінюватися. Тому такий варіант подання балансу дає інвесторам краще уявлення про ситуацію з грішми на підприємстві організацій. Нехай, для прикладу, у ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ» ростуть контрактні активи, але рахунки для отримання залишаються стабільними. Таке спостереження може їх зацікавити з тієї точки зору, що підприємство, можливо, ніяк не виходить отримати безумовне право на отримання винагороди. Можливо також, що воно просто погано виконує свій договір, тому є ризик того, що вона не отримає своє винагороди через якість виконаних робіт.

Маємо підкреслити, що МСФЗ 15 обумовлює відображення в звітності балансів відкриття і закриття за контрактними активами, контрактними зобов'язаннями і сумами до отримання. Тому укладачі звітності зобов'язані розкривати визнану за звітний період виручку, яка відноситься до величини контрактних зобов'язань на дату відкриття. Крім того, також обов'язкова до розкриття виручка за зобов'язання виконання, виконані в попередні періоди.

Новий стандарт значно розширив вимоги до розкриття даних про істотні судження, оцінки, визнання і виміри.

Дослідження показало, що важливо, щоб облікова політика ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ» щодо доходів повинна містити положення як з фінансового, так із управлінського обліку. З метою повного розкриття якісної інформації

системи обліку, рекомендовано формувати облікову політику щодо доходів підприємств по наданню послуг в площині таких груп елементів :

- елементи основного функціоналу (для організації фінансового обліку і розкриття інформації у фінансовій звітності);
- елементи додаткового функціоналу, які є необхідними при обліку й формуванні саме доходів, оскільки тут орієнтація спрямована на організацію управлінського обліку.

Щодо доходів від надання на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛ» доцільно використовувати такі складові облікової політики як їх визнання, види, оцінка, методичні аспекти обліку, порядок розподілу, правила документообігу, робочий план рахунків, внутрішня звітність, порядок внутрішнього контролю і загальні засади організації бюджетування в контексті із вимогами МСФЗ 15.

3.2. Заходи удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами

Діяльність будь-якого субєкта господарювання пов'язана з забезпеченням максимального прибутку. Це можливо для кожного підприємства за умови того, що собівартість є низькою, а обсяги наданих послуг зростають. Тому управлінський облік буде ефективним на підприємстві, якщо весь час контролювати основні три показники, такі як: собівартість, ціна продажу, обсяги наданих послуг.

Управлінський та фінансовий облік пов'язані між собою, але мають декілька відмінностей, зокрема можна виділити такі основні: мета ведення, регламентація, користувачі, склад, періодичність складання, вимоги до відкритості інформації, групування даних за певними ознаками чи показниками.

Організація управлінського обліку передбачає необхідність урахування низки факторів, що носять першочерговий вплив та зумовлені специфікою діяльності суб'єкта господарювання. Кожне підприємство розробляє систему управлінського обліку виходячи із власних потреб і специфіки роботи [16].

Провівши анкетування головного бухгалтера ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» (Додаток Ж) ми виявили, що дане підприємство не веде управлінський облік, але використовує деякі його елементи та в найближчий час планує впровадити його.

Для впровадження управлінського обліку необхідно

- розробити положення про впровадження управлінського обліку, виходячи з особливості галузі підприємства;
- визначитись з відповідальною особою за ведення управлінського обліку та користувачами управлінської звітності;
- визначити центри відповідальності.

Для того щоб управлінський облік був ефективним необхідно:

- забезпечити бухгалтера доступ до необхідної інформації, оскільки повнота інформації суттєво впливає на управлінський облік;
- розробити власну методологію для формування управлінського обліку, при цьому врахувати особливості облікової політики та форми звітності.

Управлінська звітність повинна бути:

- оперативною та короткою (найнеобхідніші показники), корисною для користувача для прийняття управлінських рішень;
- доцільною та достовірною;
- більше деталізованою ніж фінансова звітність;
- адресною та зрозумілою користувачу.

На даному етапі розвитку підприємств по наданню послуг в Україні необхідно впроваджувати управлінський облік, він сприятиме прозорості інформації для керівництва та буде охоплювати всі компоненти обліку в режимі реального часу. Разом с тим варто відмітити, що впровадження управлінського обліку є досить важливим для підприємств цієї сфери.

Серед працівників потрібно визначити зони відповідальності виконавців з метою усунення фактів подвійного контролю за одними і тими ж господарськими явищами, фактів підготовки непотрібних для внутрішнього управління звітів для забезпечення якісної взаємодії підрозділів.

Володіння різноманітними методами забезпечує досягнення цілей управлінського обліку через формування відповідних показників-індикаторів діяльності, що потребує їх формального відображення у вигляді певних внутрішніх документів спеціальних форматів – внутрішньої звітності. Система внутрішньої звітності повинна забезпечувати задоволення інформаційних запитів партнерів ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» (Додаток 3) щодо доходів у різних ракурсах, представляючи показники в динаміці, в порівнянні з бюджетом, розкриваючи структурні зміни; носити конфіденційний характер; бути доступною в режимі реального часу або з мінімальною часовою затримкою. Таким чином, розробка ефективної системи внутрішньої звітності потребує наявності відповідного масиву якісної облікової інформації; узгодження форм та змісту звітності; застосування функціонального методу накопичення та узагальнення інформації; наявності персоналу відповідної кваліфікації та комп'ютеризованої системи обробки даних. При цьому, ефективним є побудова форм внутрішньої звітності на основі організації обліку за центрами відповідальності та проведення відповідного зонування у них. Так, найтипівішим є виділення центрів відповідальності за двома ознаками:

- за обсягом повноважень і обов'язків відповідних осіб на: центри витрат; центри доходів (реалізації); центри прибутку та центри інвестицій;
- за виконуваними функціями, на: основні та обслуговуючі центри.

Основою для побудови обліку за центрами відповідальності мережевих підприємств є фінансова структура підприємства, яка тісно взаємопов'язана з організаційною, оскільки вона легко адаптується до вже існуючої або ж вимагає розробки нової. При цьому встановлюють горизонтальні та вертикальні зв'язки між підрозділами, що надає можливість визначати напрями руху інформації і документів.

Так, до центрів відповідальності за доходи ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» віднесено:

- центр доходів від надання послуг, керівник якого впливає на всі види доходів, що забезпечують просування підприємства на відповідному

ринку, а також реалізацію послуг;

- центр маржинальних доходів з реалізації послуг (включає всі точки реалізації, де здійснюється безпосередньо реалізація клієнтам послуг (один або декілька, сформовані за місцями реалізації));

- центр інших операційних доходів, включає всі інші види доходу.

Пропонуємо для узагальнення інформації про пробутки за центрами відповідальності використовувати наступний звіт.

Таблиця 3.1

**Звіт про прибутки за центрами відповідальності ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»
(на основі виділення зон та проведення маржинального аналізу)**

Показник	Аудиторські послуги	Консалтингові послуги	Послуги оцінки	Консультаційні послуги	Усього
Дохід (виручка від реалізації), тис.грн	106 367	38 174	9 500	9 008	163 049
Змінні витрати, тис. грн	52 855	21 751	500	5 428	80 534
Маржинальний дохід, тис. грн	53 512	16 423	9 000	3 580	82 515
Коефіцієнт маржинального доходу, %	50%	43%	95%	40%	44%
Загальна кількість наданих послуг	37	57	23	32	149
Маржинальний дохід від послуги	1 446	288	391	112	554
Постійні витрати, грн	48 308	5 977	8 621	1 872	56 778
Прибуток, грн	6 324	1 846	379	1425	9 974

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Формування інформації про доходи ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» можливо не лише у вигляді таблиць, що поширені у чинній практиці, а й за допомогою графічних методів, що надає наочне представлення результатів дослідження як на проміжних, так і на заключних етапах. Остаточне ж рішення щодо вибору альтернатив при впровадженні конкретних дій щодо управління доходами приймається партнером (групою партнерів) підприємства, ґрунтуючись на прийомах евристики тощо.

Таким чином, концепція управлінського обліку доходів формується на основі чітко окреслених принципів, що забезпечує генерування інформації про доходи з метою прийняття оперативних, тактичних, стратегічних рішень в

процесі управління доходом, що досягається за рахунок використання комплексу методичних прийомів та способів з урахуванням системного підходу.

Організаційні заходи необхідно починати з розробки технічного завдання з метою визначення та узгодження видів робіт, їх змісту та звітних форм. Розробка макетів форм для внутрішньої звітності є трудомісткою. Форми повинні бути зручними для сприйняття, без зайвих реквізитів, але з оптимальною деталізацією та концентруванням уваги користувача лише на суттєвих відхиленнях від запланованого. Деколи така звітність може включати фінансові показники, або лише якісні показники-індикатори успішності досягнення цілей у відповідних аналітичних ракурсах. При цьому має бути розроблений графік документообігу з чітким визначенням місця та часу подання документів.

В Положенні про документи та документообіг підприємства мають бути зазначені первинні документи, які створені у відповідності до запитів партнерів та типу управлінських рішень(як стандартизовані на рівні держави, так і стандартизовані на рівні підприємства), реєстри обліку, методика виправлення помилок, порядок організації документообігу, порядок зберігання документів та реєстрів, формування та подання звітності.

Як рекомендують науковці, підприємства, які планують запровадження управлінського обліку могли б скористатися рекомендаціями Інституту управлінських бухгалтерів США (ІМА).

Висновки за розділом 3

Проведене дослідження удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» дозволяє зробити такі висновки.

Узагально напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами ТОВ «Бейкер Тілли», і з'ясовано, що їх потрібно пов'язувати із впровадженням в практику МСФЗ 15. Важливо відзначити, що

для ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» в цьому контексті, важливим є договірні відносини. На умовних прикладах продемонстровано актуальність розробки впровадження даного стандарту.

Обґрунтовано заходи удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами Товариства з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі», які пов'язані і з впровадженням системи дієвого управлінського обліку, що як показує практика в умовах кризових періодів дає можливість «триматися на плаву» ринкових коливань.

ВИСНОВКИ

Дослідження обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами дозволило зробити наступні висновки.

1. Обґрунтовано, що економічна сутність доходів діяльності підприємств від надання послуг за міжнародними стандартами, яка зводиться до нормативного визначення, що доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Основними умовами визнання доходів є: передача ризиків й вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

2. Досліджено, концептуальні засади обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами, проаналізовано нормативно-правове регулювання та критично порівняно визнання доходу за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та НП(С)БО 15 «Дохід» в контексті нашого дослідження.

3. Розглянуто фінансовий облік доходів від надання послуг і встановлено що в цілому він відповідає прийнятій на підприємстві обліковій політиці, що корелює із законодавчою базою, щодо обліку доходів від наданих послуг. Ведення обліку витрат в автоматизованій конфігурації «1С-Бухгалтерія» дозволяє виключити можливість перевитрат приймаючи регулюючі або організаційні рішення, що дає можливість оцінити ефективність суміжних сфер управління не за їх власною оцінкою, а за ефективними техніко-економічними показниками.

4. З'ясовано, що доходи від надання послуг враховуються на підприємстві під час складання Декларацій про прибуток і на додану вартість і відповідають нормам ПКУ;

5. Охарактеризовано облік доходів від надання послуг в системі прийняття управлінських рішень, який поки що носить формальний характер, тому було запропоновано власне бачення моделі управлінського обліку для досліджуваного підприємства.

6. Узагально напрями удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами ТОВ «Бейкер Тіллі», і з'ясовано, що їх потрібно пов'язувати із впровадженням в практику МСФЗ 15. Важливо відзначити, що для ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» в цьому контексті, важливим є договірні відносини. На умовних прикладах продемонстровано актуальність розробки впровадження даного стандарту.

7. Обґрунтовано заходи удосконалення обліку доходів від надання послуг за міжнародними стандартами Товариства з обмеженою відповідальністю «Бейкер Тіллі», які пов'язані і з впровадженням системи дієвого управлінського обліку, що як показує практика в умовах кризових періодів дає можливість «триматися на плаву» ринкових коливань.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабич В.В. Бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу в Україні / В.В. Бабич, Є. І. Свідерський. — К.: Лібра, 2006. — 160 с.
2. Биба В.В. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження / В.В. Биба, Ю.І. Матюшина// Економіка та держава. — 2015. - №1/2015 - URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf
3. Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н.В. Бондарчук // Економічні науки. — Сер. «Облік і фінанси». — Вип. 9 (33). — Ч. 1. — 2012. — С. 116–121.
4. Бутенець Ф.Ф. Бухгалтерській фінансовий облік. 6-те вид. доп. і перер. — Житомир: ПП «Рута», 2015 р.
5. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. Г. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посіб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 448 с.
6. Бенджамін Хілл. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: програма фінансового навчання / Б. Хілл. — К: Проект USAID “Розвиток ринків капіталу”, 2017. — 37с.
7. Господарський Кодекс України — URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
8. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення // Бухгалтерський облік і аудит. — 2018. — №8–9. — С. 54.
9. Греськів Т.С. Бухгалтерський і податковий облік доходів // Держава та регіони. Сер, Економіка та підприємництво: Науково-виробничий журнал. — 2009. — № 6. — С. 66-70
10. Григорчук Т.В. Маркетинг: навч. посіб. для дистанційного навчання. К.: Університет «Україна», 2007. Ч. 2. 380 с.
11. Захожай В.Б, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; Бухгалтерський облік у галузях економіки За ред. В. Б. Захожая і М. Ф. Базася; Міжрегіон. акад. упр. персоналом. — К. , 2005. — 966 с.

12. Ковач С. І. Реалізація продукції та оплата праці в с.-г. підприємствах / С. І. Ковач // Економіка АПК. – 2000. – № 3. – с. 91–106.
13. Кодекс України про адміністративні правопорушення.— URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>
14. Костюченко В. Оценка дохода согласно национальным положениям (стандартам) бухгалтерського учета // Бухгалтерський учет и аудит. – 2000. – № 12.
15. Котлер Г., Армстронг Дж., Сондерс В. Вонг. Основы маркетинга; 2-е европ. изд. М.; СПб.; К: Вильямс, 2007. 1 055 с.
16. Лагутін В.Д., Уманців Ю.М., Щербакова Т.А.\ Економічна теорія : підручник та ін. ; за заг. ред. В.Д. Лагутіна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2017. – 608 с.
17. Лень В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навчальний посібник/ Лень В., Гливенко В. – К.: Центр навчальної літератури, 2018.- 608 с.
18. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік : підруч. / О. В. Лишиленко. – 3-тє вид., перероб і допов. – К. : ЦНЛ, 2009. – 670 с.
19. Лоханова Н.О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 21. С. 38–41
20. Маркіна І.А. Розвиток торгівлі в Україні: діагностика стану, тенденції та перспективи/ І.А. Маркіна, В.Л. Вороніна// Науковий вісник ужгородського національного університету. – 2018. – В. 21, ч. 2. Серія: міжнародні економічні відносини та світове господарство. – С.27-32
21. Маринченко В.М. Особливості процесу організації обліку товарів на підприємствах України /В.М. Маринченко//Інтернаука. – 2016. - №12(22). – С.96-100
22. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». Економіка і суспільство. 2017. № 12. С. 701–705

23. Методичні рекомендації з обліку запасів — URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
24. Нападовська Л.В., Карпенко Д.В. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку доходів- Вісник Львівської комерційної академії. Серія ..., 2019
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». — URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
26. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1042 с.
27. Основні напрямки вивчення історії виникнення й розвитку бухгалтерського обліку / М. І. Кутер, М. М. Гурська // Незалежний аудитор. - 2016. - № 10. - С. 14-29. - – URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2016_10_6
28. Податковий кодекс України від 2 грудня 2015 р. № 2755-VI / Верховна Рада України – URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
29. Поліщук О.А. Узагальнення інформації про реалізацію товарів в оптовій торгівлі. Збірник статей студентів КНТЕУ.
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» – URL: <https://zakon.help/law/237/>
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов’язання» – URL: <https://zakon.help/law/20/>
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». – URL: <https://zakon.help/law/290/>
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» – URL: <https://zakon.help/law/318/>
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (НП(С)БО 9) затверджено наказом Мініфіну від 20.10.1999 № 246. – URL: <https://zakon.help/law/246/>

35. Положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала б групи товарів широкого вжитку продукції виробничої технічного призначення. [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0546-96>
36. Правила перевезення вантажів – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>
37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність Закон України 16.07.1999 № 996. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
38. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг Закон України – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>
39. Про захист прав споживачів Закон України – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>
40. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2018. – 688 с.
41. Сенчук Т.Я. Особливості організації обліку підприємств оптово-роздрібної торгівлі /Т.Я. Сенчук// Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. – 2005. – Вип. 15.4. – С.286-291.
42. Семаков О. Порівняння складання звіту про фінансові результати за національними та міжнародними стандартами / О. Семаков // Управління розвитком. – 2018. – № 11. – С. 136–139.
43. Поліщук О.А Економічна теорія. Політекономія – URL:https://pidruchniki.com/1504011362877/politekonomiya/tovar_ekonomichna_kategoriya
44. Сопко В.В, Бенько М.М., Гончаренко О.М. та ін.; Дисциплінарна матриця управлінської звітності : монографія за заг. Ред. В.В. Сопко. – Київ.нац. торг.екон.ун-т, 2016 -456 с.

45. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2017. – 647 с.
46. Терещенко О.О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання/ Навч. посіб-ник. — К.: КНЕУ, 2003. — 554 с.
47. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. Підр. для студентів економ. спец. вищ. навч. закладів – 6 те видання К.А.С.К 2004 р
48. Вплив тенденцій в оптовій торгівлі на розвиток управлінського обліку / О. В. Фоміна // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 19, Вип. 2(6). - С. 121-125. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_2%286%29__29
49. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг-екон. ун-т. — К., 2008. — 21 с
50. Фоміна О.В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі- Бізнес Інформ, 2015
51. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі: монографія Київ.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016
52. Хоменко Н.В., Карпенко О.В., Верига Ю.А Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: монографія / Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с
53. Храпова О. МСФО 15 «Виручка по договорах з покупцями»: єдина модель визнання й новий посібник.— URL:http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000636
54. Цивільний Кодекс України.— URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15/stru>
55. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers – URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
56. IFRS 2 -Share-based Payment – URL: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs25>

57. Alexander D. Financial accounting: an international introduction. 4-th edition / David Alexander, Christopher Nobes. — Harlow: Pearson Education Limited, 2010. — 477 p

58. Chatterjee B. An Analysis of the Qualitative Characteristics of Management Commentary Reporting by New Zealand Companies / Bikram Chatterjee, Stuart Tooley, Vic Fatseas, Alistair Brown // Australasian Accounting, Business and Finance Journal. — 2011. — Volume 5, No. 4. — P. 43–63

59. Dichev I.D. Earnings quality: Evidence from the field / Ilia D. Dichev, John R. Graham, Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal // Journal of Accounting and Economics. — 2013. — Vol. 56. — P. 1–33.

ДОДАТКИ

Додаток А

Пояснювальна записка

Структура доходів від операційної діяльності ТОВ «БЕЙКЕР ПІЛІ» в 2015-2019 роках, тис. грн.

Показник	Роки					Відхилення 2019 року від							
						2015		2016		2017		2018	
	2015	2016	2017	2018	2019	абс.	Відн., %	Абс.	відн., %	абс.	відн., %	абс.	відн., %
Чистий дохід від реалізації послуг, тис.грн..	74 658	85 632	107 680	143086	163 049	88 391	118%	77 417	90%	55 369	51%	19 963	14%
Аудитор-ські послуги	48 528	55 661	69 992	96 367	106 367	57 839	119%	50 706	91%	36 375	52%	10 000	10%
Консал-тингові послуги	18 665	21 408	26 920	30 474	38 174	19 510	105%	16 766	78%	11 254	42%	7 700	25%
Послуги оцінки	4 106	4 710	5 922	8 200	9 500	5 394	131%	4 790	102%	3 578	60%	1 300	16%
Консу-льтаційні послуги	3 360	3 853	4 846	8 045	9 008	5 648	168%	5 155	134%	4 162	86%	963	12%
Валовий дохід	28 950	33 205	42 860	62 522	66 632	37 682	130%	33 427	101%	23 772	55%	4 110	7%
Інші операційні доходи	2 102	3 357	14 140	4 081	2 326	224	11%	(1 031)	-31%	(11 814)	-84%	(1 755)	-43%
Інші фінансові доходи	544	794	91	4 112	8 085	7 541	1386%	7 291	918%	7 994	8785%	3 973	97%

Продовження додатку А

Їх сума в 2019 році становить 163 049 тис. грн. на рік, в порівнянні з 2018 роком цей показник збільшився на 19 963 тис. грн. (14%), а в порівнянні з 2015 роком на 88 391 тис. грн. (118 %). Незначну частку в структурі операційних доходів займають інші операційні доходи та фінансові доходи. При чому частка доходів на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» має позитивну тенденцію до збільшення (рис. 1). В 2019 році підприємство підписало угоди про надання послуг з великою кількістю державних компаній. Динаміка операційних доходів свідчить про постійне зростання майже всіх видів операційних доходів ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» протягом 2015-2019 років.



Рис. 1. Динаміка доходів від операційної діяльності ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» в 2015-2019 роках

**Підходи до визначення економічної сутності категорії «дохід»
представниками різних економічних шкіл**

Економічні школи 1	Представники 2	Підходи до визначення економічної сутності 3
Економічна теорія мер-кантилізму	У. Стаффорд, Т. Мен, А. Монкретьєн, Ф. Прокопович	Представники меркантилізму вважали джерелом доходу країни зовнішню торгівлю, а оскільки матеріал для експорту постачаються ремеслами, то процвітання ремесла є умовою багатства країни.
Економічна теорія фізіократів	Ф. Кене, А.-Р.- Ж. Тюрго, В.Р. Мірабо	Представники цієї економічної школи бачили джерело доходу в дії матеріальних чинників природи – землі й води. Продуктивною вважалася праця селян, що створювала чистий продукт.
Класична економічна теорія	У. Петті, А. Сміт, Ж.Б. Сей, Дж.Міль, Д. Рікардо	Джерело вигоди виявлялося не тільки на стадії виробництва продукції у формі скорочення витрат, а й у процесі обміну товарами у формі збільшення обсягу продажів. Заробітна плата, прибуток і земельна рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу, так само як і будь-якої мінової вартості. Усякий інший дохід в остаточному підсумку одержують з одного або іншого із цих джерел.
Маржиналістська економічна теорія	Л. Вальрас, В. Парето, І. Фішер, Дж. Хікс	Ця економічна теорія досліджувала проблему формування доходу не з боку пропозиції, через витрати, як це робила класична школа, а з боку попиту, через ставлення людини до речі, що виявляється у сфері особистого споживання й обміну. Вихідним було положення про те, що на дохід впливають не тільки особисті інтереси виробника, а й інтереси споживачів товарів і послуг.
Неокласична маржиналістська	М.Блауг	Основний акцент економіст Марк Блауг робить власне на теорії доходів з позиції макроекономіки, розвитку продуктивних сил і теорія виробничих відносин, не визнаючи теорію зарплати, прибутку, ренти й відсотка основою цього питання.

Закінчення додатку В

1	2	3
Кейнсіанська економічна теорія	Дж. М. Кейнс	Кейнсіанська концепція розглядала як додаткове джерело доходу мотиви поведінки індивідів: "виникнення й рух доходу... можуть бути пов'язані з поведінкою людей". Джон Мейнард Кейнс стверджував, що економічна система має потребу в державному регулюванні.
Неокласична економічна теорія	Дж. Кларк, А. Пігу, Ф. Хайек, Г. Хаберлер	Кожному фактору – певна частка в продукті й кожному – відповідна винагорода – ось природний закон розподілу. Висновок Джона Кларка, що стосується розподілу створеної вартості, полягав у тому, що дохід кожного фактора пропорційний кількості й вартості його граничного продукту.
Марксистська економічна теорія (К. Маркс, К. Каутський	Марксистський підхід до формування доходів ґрунтується на теорії трудової доданої вартості. У створенні нової вартості бере участь тільки один фактор – робітник, власник робочої сили. Інші види доходів є лише результатом неоплаченої праці робітників. Справедливість розподілу доходів, за Карлом Марксом, полягає у тому, що доходи учасників трудової діяльності формуються відповідно до суспільно необхідних витрат праці на виробництво товарів.
Неоінституціональна економічна теорія	Р. Коуз, Д. Норт, О. Вільямсон	Питання формування доходу розглядається через призму поняття прав власності. Під системою прав власності в не інституціоналізмі розуміється безліч норм, що регулюють доступ до рідкісних ресурсів. Права власності регулюють доступ до ресурсів, право на використання ресурсу, право на одержання від нього доходу, право на передачу всіх повноважень. Чим ширший набір повноважень, закріплених за ресурсом, тим вища його цінність.

ТОВ «ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

НАКАЗ № 1
про організацію бухгалтерського обліку й облікову політику
підприємства
(витяг)

від 04 січня 2018

року

На виконання вимог Закону України від 16 липня 1999 року № 996–XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також з метою дотримання підприємством єдиної методики відображення господарських операцій та забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності наказую:

I. Організація бухгалтерського обліку

1. Доручити забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві головному бухгалтеру.
2. Покласти на головного бухгалтера обов'язки з ведення бухгалтерського, податкового обліку, складання фінансової, податкової та статистичної звітності ТОВ «Бейкер Тіллі».
3. Застосовувати на підприємстві машинну обробку документів з використанням комп'ютерної програми бухгалтерського обліку (1.С Підприємство).
4. Відповідальність інших працівників, які ведуть облік, регулюється посадовими інструкціями, що затверджуються керівником Підприємства.

II. Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку.

1. Для відображення інформації про надходження до підприємства готівкових і безготівкових грошових коштів, основних засобів, товарних та інших матеріальних цінностей і нематеріальних активів, їх рух в середині підприємства та їх вибуття за його межі, застосовувати первинні документи, форма яких та їх повнота показників відповідають вимогам чинного законодавства України.
2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:
 - ✓ назву документа (форми);
 - ✓ дату і місце складання;
 - ✓ назву підприємства, від імені якого складено документ;

Продовження додатку В

- ✓ зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- ✓ посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- ✓ особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції (в т.ч. факсимільний підпис).

3. Первинні документи можуть бути складені при проведенні господарських операцій на паперових або машинних носіях.

4. Фахівці відділів повинні неухильно виконувати вимоги працівників бухгалтерії щодо дотримання порядку складання первинних документів, повноти їх заповнення, строків їх подання для обліку, виконання затверджених Правил і графіків документообігу.

Невиконання вимог про своєчасне надання первинних документів до бухгалтерії та невиконання Графіку документообігу вважати грубим порушенням трудової дисципліни.

У випадках якщо документ, підписаний фахівцем, складений з порушенням законодавчих і нормативних вимог, або взагалі не складений, або відсутність такого документа потягла за собою застосування фінансових санкцій до підприємства, то питання про відповідальність фахівця розглядати на засіданні правління товариства за участю представників трудового колективу.

5. Застосовувати форми журналів-ордерів. Для повної та реальної картини здійснюваних господарських операцій та їх результатів дозволити головному бухгалтерові своїм розпорядженням затверджувати додаткову систему субрахунків і реєстрів аналітичного обліку.

6. Дозволяється, при необхідності, бухгалтерії проставляти на первинних документах, що відображаються в обліку, відмітку про їх обробку у вигляді кореспонденції рахунків, дати, підпису.

7. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті

8. Дані журналів-ордерів, інших облікових реєстрів і додаткових довідок бухгалтерії відображати в оборотному балансі, що є підставою для складання Балансу підприємства. Указаний оборотно-сальдовий баланс (оборотно-сальдова відомість) є основою для складання фінансової, податкової та статистичної звітності

9. Працівникам бухгалтерської служби, щомісяця роздруковувати на паперові носії усі необхідні та передбачені специфікою діяльності ТОВ «Бейкер Тіллі» облікові реєстри, їх підписувати, зшивати в окремі папки та зберігати.

Продовження додатку В

10. Окремі види статистичної звітності, які складаються та подаються до відповідних державних органів співробітниками інших підрозділів (не бухгалтерії), повинні відповідати даним бухгалтерського обліку. Відповідальність за такі звіти покладається на осіб, що їх складають, при цьому головний бухгалтер не зобов'язаний перевіряти такі звіти.

11. Застосовувати на підприємстві нумерацію наказів у вигляді порядкового номеру, та через «дефіс» символи: ТОВ, ГСМ, ОС, ТМЦ, К, в залежності від змісту та дії наказу.

12. Первинні документи та реєстри бух. обліку можуть бути вилучені з підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятому в межах їх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, зняти копії документів, що вилучаються, за порядком, встановленим законодавством.

III. Інвентаризація

1. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності проводити інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. N 69 (зі змінами і доповненнями).

2. Установити терміни проведення інвентаризації:

- ✓ готової продукції, сировини і матеріалів на складах, товарів у торгівлі - щорічно станом на 30 листопада звітного року;
- ✓ бланків суворої звітності - щомісяця;
- ✓ грошових коштів у касі - щорічно станом на 30 листопада звітного року;
- ✓ основних фондів і нематеріальних активів - щорічно станом на 30 листопада звітного року;
- ✓ розрахунків з постачальниками і покупцями (замовниками) - щорічно станом на 30 листопада звітного року;
- ✓ у разі зміни матеріально відповідальних осіб або виявлення розкрадання (недостач) - відповідно в момент зміни або факту виявлення розкрадання (недостачі).

3. У всіх інших випадках об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником чи власниками підприємства на підставі чинного законодавства.

4. Для здійснення інвентаризації і прийняття рішення за її результатами створити постійно діючу інвентаризаційну комісію. Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії встановлюється Наказом керівника.

IV. Облікова політика

1. При веденні бухгалтерського обліку своєї фінансово-господарської

Продовження додатку В

діяльності та складанні фінансової звітності ТОВ «Бейкер Тіллі»:

- ✓ Застосовує методи оцінки, які виключають заниження в оцінці зобов'язань та витрат і завищення в оцінці активів і доходів.
 - ✓ У своїй фінансовій звітності розкриває всю необхідну інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Склад та характеристика фінансової звітності Підприємства повинні відповідати вимогам положень НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".
 - ✓ При складанні фінансової звітності, дотримується усіх вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку
2. Дозволяється змінити облікову політику, якщо:
- ✓ змінюються вимоги Міністерства фінансів України;
 - ✓ змінюються статутні вимоги підприємства;
 - ✓ нові (запропоновані й обґрунтовані фахівцями підприємства) положення облікової політики забезпечують більш достовірне відображення господарських операцій.

V. Основні засоби

1. До основних засобів відносити матеріальні активи, які підприємство отримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) та вартість яких перевищує 6000 гривень.

2. Для визнання основних засобів встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створити постійно діючу виробничу комісію, призначену окремим наказом керівника.

3. Амортизація основних засобів здійснюється прямолінійним методом із застосуванням строків, встановлених для кожного об'єкта основних засобів, зокрема:

- ✓ машини та устаткування – 3 -5 років;
- ✓ транспортні засоби - 5 років;
- ✓ меблі - 4 роки;
- ✓ інші основні засоби - 12 років;

4. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів закріплювати наказом керівника.

5. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

VI. Нематеріальні активи

1. Для визнання необоротних матеріальних і нематеріальних активів, встановлення строку корисного використання об'єктів та вибору методу нарахування амортизації створити постійно діючу виробничу комісію, призначену окремим наказом керівника.
2. Амортизація необоротних матеріальних активів здійснюється прямолінійним методом із застосуванням строків, встановлених для кожного об'єкта, зокрема:
 - ✓ комп'ютерне обладнання - 3 роки;
 - ✓ інші необоротні матеріальні активи (крім бібліотечних фондів і МНМА)- 3 роки.
3. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.
4. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

VII. Запаси

1. Встановити наступні методи оцінки вибуття запасів:
 - ✓ Списання з балансу матеріалів, сировини та інших запасів у виробництво (будівництво) чи на витрати звітного періоду здійснювати за методом ФІФО;
 - ✓ Списання з балансу товарів та будь-яких інших запасів в реалізацію здійснювати за методом ФІФО.
2. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу із нарахуванням зносу в розмірі 100% при передачі їх в експлуатацію) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними матеріально-відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання (до моменту їх повної ліквідації, списання з балансу).

VIII. Інші активи та зобов'язання

Доходи і витрати підприємства визнавати і нарахувувати згідно з П(С)БО 15 "Дохід" і П(С)БО 16 "Витрати".

1. Класифікацію затрат на виробництво проводити згідно з П(С)БО 16. Витрати, не пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються в собівартість реалізованої продукції, є витратами звітного періоду. Класифікацію адміністративних витрат і витрат на збут здійснювати згідно з П(С)БО 16.
2. По кожному контрагенту вести облік у розрізі договорів (рахунків).
3. Оцінку активів або зобов'язань в операціях з пов'язаними сторонами Підприємство проводить по методу балансової вартості.

Закінчення додатку В

4. Нарахування податку на прибуток у фінансовій звітності відображувати у тому періоді, за який складається фінансова звітність.

5. Використовувати на Підприємстві форми і системи оплати праці відповідно до умов, передбачених відповідними положеннями та трудовими угодами.

6. Використовувати на Підприємстві передбачені діючими законодавчими актами граничні норми добових на службові відрядження, граничну величину розрахунків готівкою, терміни подачі звіту про використання коштів, тощо.

7. Встановити тривалість операційного циклу - до підписання актів виконаних робіт, але не більше одного календарного року.

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ

Додаток Г

**Характеристика рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності",
які використовуються ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»**

№	Назва субрахунку	Характеристика субрахунку
1	2	3
703	Дохід від реалізації послуг	Узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг
711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Узагальнюється інформація про доходи від реалізації іноземної валюти
712	Дохід від реалізації інших необоротних активів	Відображається інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних предметів)
714	Дохід від операційної курсової різниці	Узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць по активам і обов'язкам підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства
715	Отримані штрафи, пені, неустойки	Узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки і інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або по яким отримані рішення суду, арбітражного суду по їх стягнення, а також про суми стягнення понесених збитків
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, яка виникла в ході операційного циклу, по який минув строк позовної давності
718	Дохід від безкоштовно отриманих оборотних активів	Узагальнюється інформація про доходи від безкоштовно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій) і про доходи від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю
719	Інші доходи від операційної діяльності	Узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не відображаються на інших субрахунках рахунку 71 „Інший операційний дохід”, зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації.

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Кореспонденція рахунків з обліку доходів від основної операційної діяльності на ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ» за вересень 2019 року

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
На умовах передоплати				
1	Отримана від замовника передплата за надані аудит. послуг	311	681	50000
2	Надані консалтингові послуги (підтверджено актом виконаних робіт)	361	703	60000
3	Відображені податкові зобов'язання по ПДВ	703	641	10000
4	Отримана від замовника оплата за виконані роботи (остаточний розрахунок) за мінусом раніше здійсненої попередньої оплати	311	361	10000
5	Раніше здійснена передплата переводиться в рахунок оплати фактично виконаних робіт.	681	361	50000
Оплата в момент надання послуги				
1	Відображений дохід від реалізації послуг	361	703	36000
2	Відображені податкові зобов'язання по ПДВ	703	641	6000
3	Отримана оплата за послуги	311	361	36000
4	Віднесено доходи від надання послуг на фінансовий результат	703	791	30000

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

**Витяг з Робочого плану рахунків для обліку доходів від надання послуг на
ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»**

Синтетичний рахунок за планом рахунків		Аналітичні рахунки 1-го порядку		Аналітичні рахунки 2-го порядку		Аналітичні рахунки 3-го порядку	
Шифр	Назва	Дохід від використання системи лояльності		Дохід за видами наданих послуг		Дохід за видом договорами	
		Шифр	Назва	Шифр	Назва	Шифр	Назва
703	Дохід від надання послуг	703.1.	... зі знижками	703.X.1	консалтинг	702.X.X.1	Договора про надання послуг
		703.2.	... із відтермінуванням сплати	703.X.2	аутсорсинг	702.X.X.2	Разові договори
		703.3	... на умовах надання послуг «1+1=1»	703.X.3	інвентаризація	тощо	
		тощо		тощо			

Джерело: складено на основі даних ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ»

Анкетування головного бухгалтера ТОВ «Бейкер Тіллі»

№	Запитання	Відповідь	
		Так	Ні
1.	Облік доходів МСФЗ?		+
2.	Чи є на підприємстві графік документообігу?	+	
3.	Чи ведеться на підприємстві управлінський облік?		+
4.	Чи користуються на підприємстві елементи управлінського обліку?	+	
5.	Чи планується впровадження управлінського обліку у найближчий рік?	+	
6.	Чи вимагає директор ведення управлінської звітності?		+
7.	ТОВ «Бейкер Тіллі» надає лише аудиторські послуги?		+
8.	У якому програмному забезпеченні ведеться бухгалтерський облік?	У 1 С 8.3 «Підприємство Бухгалтерія»	

Джерело: [авторська розробка]

Підприємство: Товариство з обмеженою відповідальністю "БЕЙКЕР ТІЛЛІ УКРАЇНА"	Дата (рік, місяць, число): 2020 01 31	КОДИ	
		за ЄДРПОУ: 30173906	

(в національній валюті)
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за Рік 2019 р.

Форма №2-Кол за ДКУ: 1801003

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	163 049	143 086
Числі зароблені створеною продукції	2010	-	-
прямі підписки, авторські гонимі	2011	-	-
прямі, надані у користування, вимоги	2012	-	-
зміна резервів некорисливих патентів, авторських гонимі	2013	-	-
зміна частки перестрахування у резерві некорисливих патентів	2014	-	-
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(96 417)	(80 534)
Числі використані збитки за статистичними виплатами	2070	-	-
Валовий:			
прибуток	2090	66 632	62 552
збиток	2095	(-)	(-)
Дохід (витрати) від зміни у резерві амортизаційних збитків	2105	-	-
Дохід (витрати) від зміни інших створених резервів	2110	-	-
зміна інших створених резервів, вимоги	2111	-	-
зміна частки перестрахування в інших створених резервах	2112	-	-
Інші операційні доходи	2120	1 743	4 081
у тому числі:	2121	-	-
дохід від зміни курсових оцінок, які оцінюються за справедливою вартістю	2122	-	-
дохід від перетворення власних біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2123	-	-
дохід від використання коштів, випущених від відповідності	2124	-	-
Адміністративні витрати	2130	(7 464)	(7 428)
Витрати на збут	2150	(10 557)	(5 890)
Інші операційні витрати	2180	(48 028)	(31 272)
у тому числі:	2181	-	-
витрати від зміни курсових оцінок, які оцінюються за справедливою вартістю	2182	-	-
витрати від перетворення власних біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2183	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	2 326	2 043
збиток	2195	(-)	(-)
Доход від участі в капіталі	2200	-	-
Інші фінансові доходи	2220	8 085	4 112
Інші доходи	2240	-	-
у тому числі:	2241	-	-
дохід від біологічних активів	2242	-	-
Фінансові витрати	2250	-	-
Витрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати	2270	87	-
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	2270	87	-

ОРИГІНАЛ
ГЕНЕРАЛЬНИЙ ДИРЕКТОР
ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ
УКРАЇНА"

О.В. Почужа



Закінчення додатку К

Фінансовий результат до оподаткування:			
Прибуток	2290	10 324	6 155
збиток	2295	-	-
Витрати (дохід) з оподатку на прибуток	2300	(350)	(381)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	9 974	5 774
збиток	2355	-	-

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Доходівка (утрата) необоротних активів	2400	-	-
Доходівка (утрата) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка виторгу сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, що зв'язний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	9 974	5 774

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні витрати	2500	-	-
Витрати на оплату праці	2505	104 452	95 221
Відрахування по соціальні заходи	2510	12 530	10 897
Амортизація	2515	3 922	2 794
Інші операційні витрати	2520	34 559	34 354
Разом	2550	155 463	143 266

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньозважена кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньозважена кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер



Підпис Оксана Івасюк

Розліт Андрій Сергійович



ІЛНО З ОРИГІНАЛОМ
ГЕНЕРАЛЬНИЙ ДИРЕКТОР
ТОВ "БЕЙКЕР ТІЛЛІ
УКРАЇНА,"

О.В. Почухи