

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК НАДАНИХ ПОСЛУГ ЗА МІЖНАРОДНИМИ
СТАНДАРТАМИ»**

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

Турчин
Оксани Євгенівни

Науковий керівник
доктор економічних наук,
доцент

Король Світлана Яківна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

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 випускню кваліфікаційну роботу студентіві**

Турчин Оксани Євгенівни

1. Тема випускної кваліфікаційної роботи:

Облік наданих послуг за міжнародними стандартами

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

2. Строк здачі студентом закінченого роботи «01» грудня 2020 р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи визначити стан та обґрунтувати підходи до удосконалення системи обліку наданих послуг за міжнародними стандартами

Об'єкт дослідження – процес обліку наданих послуг за міжнародними стандартами

Предмет дослідження – комплекс теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку за міжнародними стандартами наданих послуг підприємства ТОВ «СМК-Консалтинг»

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи

ВСТУП.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ.

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка наданих послуг.

1.2. Концептуальні засади обліку операцій з надання послуг за міжнародними стандартами.

Висновки до розділу 1.

РОЗДІЛ 2. СТАН ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ».

2.1. Передумови організації обліку наданих послуг.

2.2. Фінансовий облік наданих послуг.

2.3. Облік надання послуг в управлінні підприємством.

Висновки до розділу 2.

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»

3.1. Напрями удосконалення фінансового обліку наданих послуг за міжнародними стандартами.

3.2. Удосконалення управлінського обліку наданих послуг.

Висновки до розділу 3.

ВИСНОВКИ.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.

ДОДАТКИ.

6. 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 (переплетеної) роботи	01.12.2020	01.12.2020

7. Дата видачі завдання «16» листопада 2019 р.

8. Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ С.Я. Король.

9. Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько.

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ О.Є. Турчин.

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ С.Я. Король.

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Турчин О.Є. може бути допущена до захисту екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько

Завідувач кафедри
обліку та оподаткування _____ О.В. Фоміна

« _____ » грудня 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ	7
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка наданих послуг	7
1.2. Концептуальні засади обліку операцій з надання послуг за міжнародними стандартами	14
Висновки за розділом 1	20
РОЗДІЛ 2 СТАН ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»	22
2.1. Передумови організації обліку наданих послуг	22
2.2. Фінансовий облік наданих послуг	28
2.3. Облік надання послуг в управлінні підприємством	35
Висновок за розділом 2	38
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»	40
3.1. Напрями удосконалення фінансового обліку наданих послуг за міжнародними стандартами.....	40
3.2. Удосконалення управлінського обліку наданих послуг	42
Висновок за розділом 3	47
ВИСНОВКИ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	53
ДОДАТКИ	54

ВСТУП

Проголосивши себе суверенною і незалежною державою, Україна взяла курс на кардинальне реформування суспільного устрою, побудову громадського суспільства та ринкової економіки, в якій функціонують різні форми власності та підприємництва. Надання підприємствам і громадянам свободи господарської діяльності та підприємництва дало поштовх до розгортання сфери майнових відносин та урізноманітнення господарських зв'язків суб'єктів підприємницької діяльності як у внутрішньому обороті країни, так і при здійсненні ними зовнішньої діяльності.

Важливої ваги на сьогоднішній час набули питання договірних відносин універсальної та найдоцільнішої форми опосередкування товарно-грошових відносин. Особливої уваги заслуговує положення щодо договорів про надання послуг в господарському праві України.

Сфера послуг є одним з важливих секторів економіки розвинутих країн та займає все більш стійкі позиції у світовому господарстві. Для багатьох країн характерними є тенденції збільшення обсягів виробництва послуг, зростання доходів від сервісної діяльності, зростання зайнятості в цій сфері, загострення конкуренції, збільшення експорту та імпорту послуг. Зміни, які відбуваються в сервісному секторі, у світовому масштабі настільки суттєві, що сучасну економіку визначають як «сервісну» або «економіку послуг».

Актуальність теми. Послуга, як об'єкт комерційної діяльності займає досить важливе місце на ринку. Дослідження ринку послуг набирають обертів, і це зумовлено тим, що цей ринок є багатограним та суспільно значущим. Підприємства, що надають послуги є досить істотним чинником розвитку економіки України.

Проаналізувавши статистичні дані Державної служби України за 2015 – 2019 роки (дод. А), можна зробити висновки, що в Україні переважають послуги з транспорту, складського господарства, поштова та кур'єрська діяльність,

оскільки частка цих послуг є найбільшою у складі всього переліку. Вона склала 29,68% у 2018 році та 28,41% у 2019 році. Наступне місце серед послуг займають послуги, які пов'язані з інформацією та телекомунікаціями, а також фінансова та страхова діяльність. Значною є частка послуг щодо операцій з нерухомим майном; діяльності наукового, професійного та технічного характеру, а також діяльності у сферах адміністративного та допоміжного обслуговування (дод. Б).

Загалом за 2015 – 2019 роки обсяг послуг зріс на 89,96%. За чотири роки спостерігається тенденція до зростання обсягу більшості послуг.

Однак, ситуація у 2020 році значно змінилася. У зв'язку з карантинном, який почався через Covid-19, закрилися майже всі магазини та заклади сфери послуг, окрім продовольчих крамниць, аптек, та подібних критичних об'єктів. Законодавчі зміни для підтримки підприємців дали лише частковий ефект. Великі черги, порожні ресторани та кафе, обмежувальні заходи безпеки – ця картина є типовою для сфери послуг в українських містах і містечках з 18 березня 2020 року. За цих умов у наступні місяці деякі сфери економічної діяльності, у томі числі сфера послуг, змогли адаптуватися до такої ситуації. Проте, від початку карантину цей сектор дуже змінився. Зупинивши весь міський та приміський транспорт, сфера транспортних послуг майже зупинила свою діяльність і трималася тільки на таксі та приватних перевізних службах, саме це й відображається в динаміці змін обсягів послуг. Аналіз показав, що майже на 6% впав обсяг послуг транспорту (див. дод. А). Заклади громадського харчування та непродовольчі магазини зачинені. Хоча вони налагоджують систему послуг замовлення онлайн і доставки своїх товарів, обсяг таких послуг знизився на 23,22%. Стрімко набирають обертів саме служби доставки, поштові сервіси та онлайн-магазини.

У 2020 році через нову хворобу набрали шалених обертів лише послуги охорони здоров'я та надання соціальної допомоги набрали шалених обертів у 2020 році, обсяг яких зріс на 8085615,2 тис. грн., а це на 140,75% більше, ніж на початок минулого року.

Зміни до законодавства (Закон України «Про внесення змін до

Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникнення і поширення коронавірусної хвороби (COVID-19) від 16.03.2020 № 3220) передбачають для платників податків низку пільг, більшість з яких стосуються бізнесу в сфері торгівлі та послуг.

Однак введення карантину та внесення змін до Податкового кодексу України на підтримку платників податків не знімають з підприємств відповідальність щодо ведення обліку та складання фінансової звітності.

Проблеми обліку наданих послуг за міжнародними стандартами є предметом особливої уваги економічної науки.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми методики обліку наданих послуг за міжнародними стандартами досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені. Аналіз публікацій науковців-попередників А. Сміт [7], Ж.-Б. Сей [6], Г. Шторх [8], К. Маркс [44], К. Колсон [1], Л. Вальрас [14], А. Маршал [42], Дж. Гершуні [2], М. Порат [5], Дж. Волліс та Д. Норт [10], Ф. Котлер [37], К. Гренрос [3], Л. Співак [90], Ю. Мельник [43], О. Мишко [47], О. Гаманкова [18], Ю. Коваленко [33] дозволяє дослідити їх за ступенем зрілості та розвитку.

Розуміння внутрішньої структури та технології надання послуги, виділення певного кола категорій (продукт, товар), кожна з яких виражає специфічну сферу суспільних відносин, є об'єктивною умовою дослідження послуги.

Наукова гіпотеза випускної кваліфікаційної роботи ґрунтується на припущенні, що вдосконалена система обліку наданих послуг дозволить підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління підприємством.

Мета і завдання дослідження. Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає у поглибленні теоретичних знань і розширенні практичних компетенцій щодо обліку наданих послуг. На основі отриманих даних запропонувати шляхи

вдосконалення обліку наданих послуг Товариства з обмеженою відповідальністю «СМК-КОНСАЛТІНГ».

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати ряд завдань, а саме:

- розглянути економічну сутність послуг, класифікацію та оцінку витрат і доходів наданих послуг;
- ознайомитися з концептуальними засадами обліку операцій з надання послуг за міжнародними стандартами;
- запропонувати підходи удосконалення фінансового обліку наданих послуг за міжнародними стандартами на вітчизняних підприємствах в Україні;
- визначити напрями удосконалення управлінського обліку;
- розглянути методика фінансового обліку наданих послуг;
- визначити особливості оподаткування операцій з надання послуг;
- дослідити стан обліку надання послуг в управлінні підприємством на прикладі підприємства ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ».

Методи дослідження. При виконанні поставлених завдань використовуються наступні методи дослідження: методи аналізу та синтезу; дедуктивний метод та індуктивний метод; методи порівняльного та проблемно-ситуаційного аналізу.

Об'єктом дослідження є процес обліку наданих підприємством послуг.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку наданих послуг за міжнародними стандартами на підприємстві ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ», основною діяльністю якого є консультування з питань комерційної діяльності та управління.

Результати дослідження були опубліковані у Збірнику наукових статей студентів КНТЕУ [94].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка наданих послуг

Поряд із предметами матеріального світу об'єктами цивільних прав можуть бути результати робіт або послуги. Це закріплено у ст. 177 Цивільного Кодексу України [97]. Керуючись названою нормою суб'єкти господарювання укладають договори, предметом яких є як результати роботи, так і послуги.

Нематеріальність є відмітною особливістю послуг. Тобто послуги не мають матеріального вираження. Їх споживання відбувається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності (ст. 901 ЦКУ).

Дефініція «послуга», як і самі послуги, відомі людству з давніх давен, однак серед науковців так і не сформульоване єдине універсальне загальноприйняте визначення, яке б задовольняло хоча б більшість з них. За твердженням Н. Миронової до факторів, що стали причиною складності визначення поняття послуги, слід віднести:

- до послуг відносяться усі економічні блага, які неможна віднести до промислового виробництва або сільського господарства;
- до послуг відносяться чисельні й різносторонні дії, направлені на різні об'єкти;
- усі види послуг офіційною статистикою відносяться до одного класу економічних благ;
- послуга є гнучким об'єктом, межі якого легко змінюються [45].

Як результат, серед основних параметрів, що характеризують послугу набули поширення і відтворені у визначеннях даної категорії вітчизняними та зарубіжними науковцями, можна виділити ряд таких параметрів (рис. 1.1).

Більшість науковців [16, 22, 24, 69] вважають послугу такою ж економічною категорією як і товар, який від інших товарів відрізняє те, що його товарна форма є результатом корисних властивостей тієї праці, яку витрачено на надання цих послуг. Проте поняття послуги є більш широким і включає в себе

різноманітні види діяльності. Тому стверджувати, що вартість послуги полягає тільки в праці, яку витрачено на її виробництво, не є вірним. Існує ряд послуг матеріального характеру, які при наданні не обмежуються фізичною працею обслуговуючого персоналу. В процесі обслуговування можуть бути задіяні обладнання, інструменти, матеріали, електроенергія, інші види енергії тощо. Все це входить у вартість послуги і є вторинним, а пряме відношення до кінцевого корисного ефекту від самої послуги є первинним аспектом [63].

— послуга як процес, певного роду діяльність, що пов'язано з характером споживання послуг: послуги споживаються в процесі їх надання;

— за її специфічними особливостями, які розглядаються в якості парадигми маркетингу послуг, але їх перелік не є постійним і може включати від однієї до восьми характеристик, водночас «нематеріальність» і «незбережність» використовуються найбільш часто;

— за метою та підсумком її надання: як мета послуги розглядається задоволення потреби, а як підсумок її надання — результат, який не має матеріального прояву, пов'язаний зі зміною стану клієнта або приналежної йому власності (майна);

— за об'єктами впливу: об'єктами впливу послуги виступають людина, суспільство загалом, товари;

— за видом впливу на об'єкт: вплив на об'єкт здійснює як жива, так і матеріалізована праця;

— за сферою застосування: від невиробничої сфери до різних галузей економіки, в тому числі в матеріальному виробництві.

Рис. 1.1. Основні параметри послуг

Джерело: складено автором на основі [29]

Водночас на думку ряду науковців [29, 65, 69, 90, 93], послуга не є товаром, і, як наполягає Л. Ткаченко [93], базовими відмінностями послуги від товару є такі:

- невідчутність: послугу неможливо продемонструвати, спробувати, відчути до моменту безпосереднього її споживання;
- нерозривність виробництва і споживання: у сфері послуг виробництво і споживання послуги поєднані в один процес і відбуваються одночасно;

- мінливість: якість послуги може сильно відрізнятись під впливом багатьох суб'єктивних та об'єктивних факторів;
- нездатність до зберігання: послуги неможливо виробити завчасно, а споживати в міру необхідності або можливості.

На нашу думку, послуга є товаром, але товаром специфічним з певними, притаманними лише йому особливостями та характеристиками, а ті що перераховані вище є одними з них. Загалом вважаємо, що послуги мають ряд основних ознак (рис. 1.2).

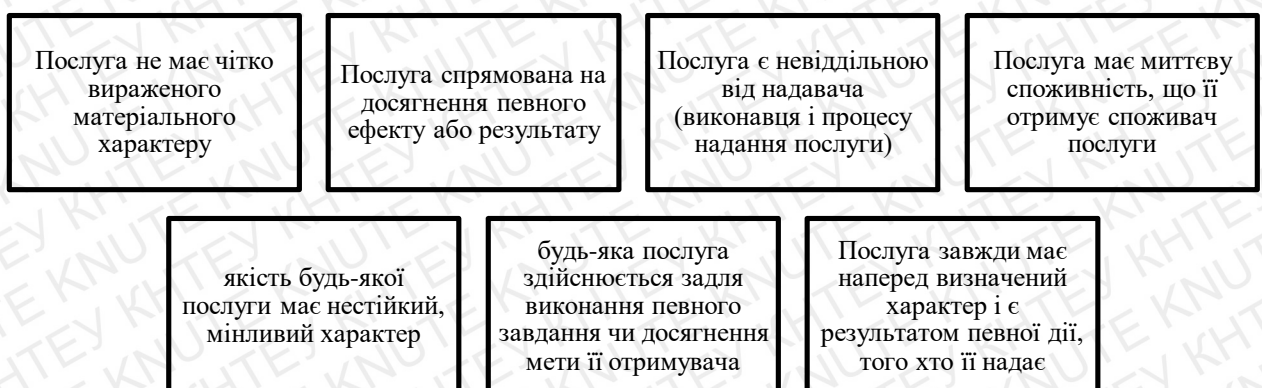


Рис. 1.2. Основні ознаки послуги як категорії

Джерело: Зроблено автором.

Зазначене безпосередньо знайшло відображення на ринку сфери послуг, серед основних особливостей якого виділяють такі:

- в умовах невизначеності споживач стоїть перед проблемою вибору, адже якість та результат надання послуг залежить від знань, умінь та майстерності її виробника;
- складність порівняння пропозиції: у разі надання послуг можна лише зіставляти очікування і реально отримані вигоди;
- чутливість до змін ринку, що пояснюється неможливістю зберігання і трансформування послуги;
- організаційну особливість виробництва послуг, де виробниками послуг виступають (в основному) малі та середні виробники, оскільки володіють мобільністю та гнучкістю у конкуруючому середовищі;

– специфіку перебігу надання послуг, яка пов'язана з особистим контактом споживача і виробника послуг, а це, в свою чергу, збільшує вимоги до культури обслуговування, професійної підготовки та етики відносин [29].

Звернемо увагу на класифікацію послуг. За результатами здійсненого нами аналізу наукових та спеціальних джерел, всі класифікації послуг за суб'єктами їх здійснення можна поділити на три групи:

1 рівень. Глобальний. Класифікації, що надаються міжнародними організаціями і спрямовані на виконання конкретних завдань, а саме послуг Світової організації торгівлі, Світового банку, Організації економічного співробітництва та розвитку, Міжнародного валютного фонду тощо.

2 рівень. Регіональний. Класифікації, що надаються різноманітними міждержавними організаціями, як основа для макроекономічного аналізу і порівнянь: класифікація видів економічної діяльності Статистичної комісії Європейського Союзу і Міжнародна стандартна галузева класифікація видів економічної діяльності Організації Об'єднаних Націй (ISIC).

3 рівень. Національний. Класифікації у нормативно-правових актах держав.

4 рівень. В окремий рівень виділяють професіональний. Класифікації, що надаються фахівцями певної наукової сфери.

Структура (види) послуг за відповідними системами класифікації наведена в табл. 1.1.

З першої групи найбільш поширеною є класифікація, що міститься в Генеральній угоді про торгівлю послугами Світової організації торгівлі. За нею усі послуги поділено на 12 секторів. Кожен сектор додатково поділений на підсектори (всього 155).

Трохи іншу класифікацію послуг пропонує Світовий Банк, який робить акцент на рух факторів виробництва.

Державне управління США користується північноамериканською статистичною системою класифікації, в якій у загальній структурі сектору послуг окремо виділено підсектор ділових і професійних послуг. До цього

підсектору відносяться:

- професійні, наукові та технічні послуги;
- послуги управління компаніями (менеджмент);
- допоміжні, супровідні послуги, управління відходами та санацію [9].

Таблиця 1.1

Класифікація послуг за суб'єктами їх здійснення

Організації	Види послуг
Світова організація торгівлі	<ul style="list-style-type: none"> – ділові послуги; – послуги у сфері зв'язку й аудіовізуальні послуги; – будівельні та пов'язані з ними інженерні послуги; – дистриб'юторські послуги; – послуги у сфері освіти; – послуги, пов'язані з захистом навколишнього середовища; – фінансові послуги; – послуги у сфері охорони здоров'я і соціального забезпечення; – туризм і послуги, пов'язані з подорожами, послуги з організації дозвілля, культурних і спортивних заходів (крім аудіовізуальних послуг); – транспортні послуги; – інші послуги.
Світовий банку	<ul style="list-style-type: none"> – факторні послуги (factor services): платежі, які виникають у зв'язку з міжнародним рухом факторів виробництва, передусім із капіталом та робочою силою (доходи чи інвестиції, роялті та ліцензійні платежі, за робітна плата, сплачена нерезидентам); – нефакторні послуги (nonfactor services): послуги, не пов'язані з рухом факторів виробництва (транс порт, туризм, інші нефінансові послуги)
Організація економічного співробітництва та розвитку	<ul style="list-style-type: none"> – дистрибутивні послуги: характеризуються тим, що є пов'язаними з розповсюдженням товарів та інформації чи переміщенням осіб. Частина таких послуг призначена для безпосереднього споживання (індивідуального чи групового), однак більшість виконує посередницькі функції на шляху руху продукції до споживача (роздрібна торгівля) та у виробничому процесі (транспортні послуги); – особисті послуги: характеризуються тим, що спрямовані на задоволення індивідуальних потреб певної особи, наприклад, послуги готелів і ресторанів, послуги у сфері відпочинку та розваг, перукарські й інші послуги; – виробничі послуги: характеризуються тим, що пов'язані безпосередньо з процесом матеріального виробництва та призначені для відповідних суб'єктів господарювання, в тому числі домогосподарств. До цієї групи належать: фінансове посередництво, операції з нерухомістю, найм машин і устаткування, консультаційні послуги у сфері інформатизації, технічний контроль, реклама і т.п.; – соціальні послуги: характеризуються тим, що це безпосередньо неринкові послуги, які спрямовані на задоволення різноманітних особистих та суспільних потреб людей, зокрема, послуги, пов'язані з державним управлінням і соціальним страхуванням, охороною здоров'я та соціальною допомогою, послуги у сфері освіти та культури.

Джерело: складено автором на основі [4].

Широкий перелік критеріїв до класифікації послуг пропонує

Я. Остафійчук, який склав на основі узагальнення численних підходів цілого ряду науковців (дод. В, табл. В.1) [70].

Запропонована Я. Остафійчуком класифікація викликає зацікавленість, але переважно з наукової, дослідницької точки зору, адже з практичної точки зору вона не є доволі складною для практичного використання.

На відміну від неї, систематизована класифікація послуг К. Антонюка широко застосовується та має прикладний характер. (дод. В, табл. В.2) [11].

Чисельні види послуг представлені в Класифікації видів економічної діяльності ДК 009:2010 [33]. Серед них — послуги зв'язку, транспортні, маркетингові, інформаційні, фінансові, страхові, консультаційні, бухгалтерські, аудиторські, навчання тощо.

Слід звернути увагу, що в наведених класифікаціях (за видами електронного подання, за сферою діяльності, за суб'єктом видання, за споживачами, за місцем отримання з точки зору клієнта та з точки зору залучення в електронний сервіс та іншими особливостями) не враховані електронні послуги, незважаючи на їх значне поширення.

На нашу думку, правильним є виділення видів або класів послуг, які відрізняються одне від одного за певними суттєвими ознаками, водночас, в межах виду вони мають відповідати певним характеристикам, потребам, можливостям. Види або класи необхідно виділяти залежно від потреб, які мають місце або завдання, на виконання яких така класифікація розробляється та запроваджується.

Для більш чіткого розуміння поняття послуг важливою є оцінка результатів надання послуг, а саме суми доходів і витрат.

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [74] результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

– можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

П(С)БО 15 «Дохід» враховує кілька варіантів оцінки доходу:

1. Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

2. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

3. Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Щодо витрат, то їх визначення, наведене у Концептуальній основі [36], за своєю сутністю аналогічне визначенню, що міститься в НП(С)БО 1 [83].

Суб'єкти господарювання, які спираються на МСФЗ, визначають склад витрат виходячи з власного професійного судження щодо сутності здійснених ними операцій та загальних підходів до сутності витрат та їх визнання, що передбачається Концептуальною основою.

П(С)БО 16 [75] містить більш детальний склад витрат та включає до нього:

собівартість реалізованих послуг; витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не входять до собівартості реалізованих послуг та поділяються на адміністративні, збутові та інші операційні витрати; фінансові витрати; втрати від участі в капіталі; інші витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з реалізацією послуг; суми податку на прибуток.

Окрім вищезазначеного, у П(С)БО 16 встановлено перелік витрат, що включаються до складу вищенаведених (наприклад, конкретизовано склад витрат, які відносяться до собівартості послуг).

Концептуальною основою визначено загальний підхід до сутності та критеріїв визнання витрат, які пов'язані з оцінкою результатів діяльності у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Принципи формування витрат за МСФЗ збігаються з підходами П(С)БО. Однак, при формуванні собівартості послуг можуть виникнути істотні відмінності.

Так, згідно з П(С)БО 16 до собівартості включається оплата простоїв, тобто виникає некомпенсоване зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке не приводить до збільшення активів. Відповідно до МСФЗ такі витрати негайно визнаються у звіті про прибутки та збитки як видатки, що не дають майбутніх економічних вигід або перестають визнаватися активом у балансі [36].

Відповідно до МСБО 1 [48] та П(С)БО 16 [75] доходи та витрати, пов'язані з однією операцією, визнаються одночасно. Такий підхід називають відповідністю доходів та витрат.

1.2. Концептуальні засади обліку операцій з надання послуг за міжнародними стандартами

Після підписання у березні 2014 року Угоди про асоціацію між Європейським Союзом та Україною у нашої держави виникла низка зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації законодавства, що регулює підприємницьку

діяльність, зокрема перехід бухгалтерського обліку та аудиту на міжнародні стандарти, які замінили національні положення та стандарти.

Для підприємств, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами облік регулює МСФЗ 15. Цей стандарт прийшов на заміну попереднім МСБО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти». Виникає питання, як визнавати виручку (дохід) від надання послуг? Із цим запитанням стикається кожне підприємство.

У Концептуальній основі фінансових звітів дохід визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу [36].

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [57] надає досить чіткі вказівки щодо того, як визнавати дохід від продажу товарів або надання послуг у цих випадках.

За головну мету МСФЗ 15 має визначення загальних засад, які застосовуються при складанні фінансової звітності, а саме про: характер, суми, час виникнення та невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають унаслідок договору з клієнтом.

Основне положення МСФЗ 15 вимагає визнавати дохід у сумі, що відображає компенсацію, право на яку підприємство очікує отримати в обмін на передачу клієнтам обіцяних товарів або послуг.

Зауважимо, що МСФЗ 15 не встановлює конкретних правил визнання та оцінки доходу, але він містить набір принципів для прийняття підприємством самостійних рішень.

Для вирішення питання, коли визнавати дохід і в якій сумі, застосовують аналітичну модель, яка передбачає виконання певних кроків (рис. 1.3).

Тобто МСФЗ 15 визначає послідовну 5-крокову модель визнання доходу.

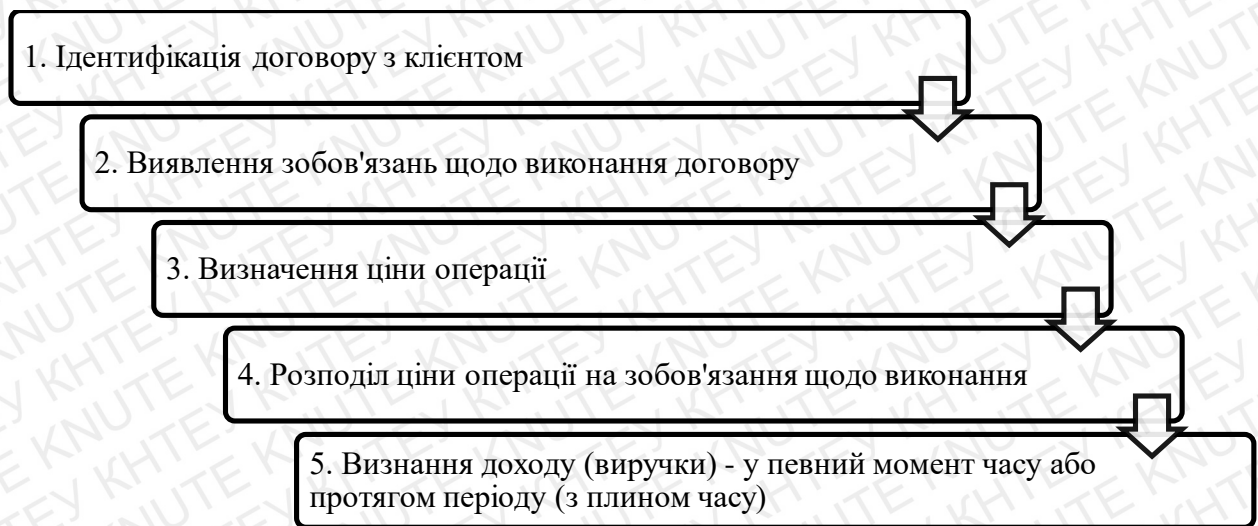


Рис. 1.3. Модель визнання доходу за МСФЗ 15 «Дохід»

Джерело: складено автором на основі [57]

Відповідно до наведеної моделі дохід від звичайної діяльності визнають:

- у момент (або у міру) передачі підприємством контролю над обіцяними товарами або послугами (тобто активом) клієнтові;
- у сумі компенсації, право на яку підприємство очікує отримати в обмін на ці активи.

Входячи з цього дохід визнають у певний момент часу (момент передачі контролю) або протягом періоду (з плином часу).

Під контролем над активом у МСФЗ 15 розумію здатність підприємства керувати використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього, а також спроможність обмежити іншим підприємствам доступ до використання активу та отримання вигід від нього.

МСФЗ 15 визначає порядок визнання будь-якого доходу від звичайної діяльності внаслідок договору з клієнтом. Тобто якщо метою договору є виконання робіт або надання послуг, які є результатом звичайної діяльності підприємства, і цей договір передбачає отримання компенсації, то це сфера регулювання МСФЗ 15. Клієнтом МСФЗ 15 вважає сторону, яка уклала з підприємством договір на придбання послуг, які є результатом звичайної діяльності цього підприємства, в обмін на компенсацію.

Договірним вважають зобов'язання підприємства передати послуги

клієнтові, за які воно отримало компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта.

Якщо є договір зі стороною, яка не є клієнтом, то МСФЗ 15 до нього не застосовують. Приклад, коли контрагента за договором не вважають клієнтом, це випадок, коли контрагент уклав із підприємством договір з метою взяти участь у діяльності або процесі, в якому сторони договору спільно беруть на себе ризики та спільно користуються вигодами, які є результатом такої діяльності або процесу (наприклад, розробка активу в угоді про співпрацю), а не з метою отримати результати звичайної діяльності підприємства.

Стандарт можна застосувати для обліку групи договорів (або зобов'язань щодо виконання) з подібними характеристиками (так званий портфельний підхід). Це можливо, якщо підприємство обґрунтовано очікує, що наслідки від застосування портфельного підходу істотно не відрізняться від застосування МСФЗ 15 до окремих договорів.

Але є цілий ряд операцій, які знаходяться за рамками МСФЗ 15 (табл. 1.4). Не потрапляють до сфери дії МСФЗ 15 деякі гарантії, облік яких регулюють інші стандарти (крім гарантій на продукцію або послуги).

Таблиця 1.4

Операції з активами поза сферою дії МСФЗ 15 «Дохід»

Договір/операція	МСФЗ, які регламентують застосування
Договори про оренду	МСФЗ 16 «Оренда» [58]
Страхові контракти	МСФЗ 17 «Страхові контракти» [59]
Фінансові інструменти та інші контрактні права чи зобов'язання	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [62], МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» [55], МСФЗ 11 «Спільна діяльність» [56], МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» [52] та МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» [53]
Негрошові обміни між підприємствами одного напрямку діяльності з метою стимулювання продажів клієнтам або потенційним клієнтам	МСБО 2 «Запаси» [51], МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [61], МСБО 16 «Основні засоби» [49], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [54]

Джерело: складено автором.

МСФЗ 15 може застосовуватися і до частини (компонента) договору з клієнтом. Якщо інші стандарти визначають, як відокремити та/або первісно оцінити одну чи декілька частин договору, то підприємство спочатку повинно виконати вимоги інших стандартів щодо відокремлення та/або оцінки. А потім уже застосовувати вимоги МСФЗ 15.

Так, у МСФЗ 16 «Оренда» [58] зазначено: якщо договір оренди містить компонент оренди та один або більше додаткових компонентів оренди, або компоненти, що не пов'язані з орендою, то орендодавець розподіляє отриману компенсацію між компонентами, застосовуючи МСФЗ 15. Наприклад, комунальні послуги, які компенсує орендар орендодавцю, по суті, є таким додатковим компонентом оренди. Тому на практиці орендодавець має керуватися МСФЗ 15 — розподілити отриманий орендний платіж між цими компонентами (тобто орендою та комунальними послугами) і визнати окремо дохід від відшкодування комунальних послуг.

Якщо інші стандарти не вказують, як відокремити та/або первісно оцінити одну або кілька частин договору, тоді застосовують МСФЗ 15.

МСФЗ 15 також визначає порядок обліку:

- додаткових витрат, пов'язаних з укладенням договору з клієнтом;
- витрат, понесених для виконання договору (або його частини) з клієнтом, якщо ці витрати не належать до сфери застосування іншого стандарту.

Окрім, міжнародних стандартів фінансової звітності та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку під час здійснення діяльності підприємство спирається на ряд нормативно-правових документів.

В першу чергу, право на підприємницьку діяльність підприємству надає Конституція України [35], також вона регулює особливості окремих видів підприємництва.

Встановлює правові основи господарської діяльності підприємства Господарський кодекс України [21], який базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності.

Цивільний кодекс України [97] та Податковий кодекс України [71]

регулюють договори про надання послуг, їх виконання, плату, строки, відповідальність та визнають особливості обліку податкових зобов'язань відповідно.

Підприємства, що займаються наданням послуг на міжнародному рівні спираються на Митний кодекс України [46], який оглядає та регулює підприємницьку діяльність із надання послуг з декларування товарів і транспортних засобів та перевезення товарів, що переміщуються через митний кордон України або перебувають під митним контролем.

Організація фінансового та податкового обліку, формування звітності регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [78], Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [79], Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [80], Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [31], Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності [44], тощо.

У дод. Г. наведені тільки деякі нормативно-правові документи, які регламентують діяльність підприємств та містять особливості ведення бухгалтерського обліку наданих послуг.

В наш час достатньо літератури як нормативної так і спеціальної, щоб отримати більш повну інформацію про облік наданих послуг на підприємстві.

Сутність, класифікацію та в цілому огляд сфери послуг оглянули такі науковці як: Гращенко І. С. [22]; Дерев'янка І. В. [24]; Золотарьова В. І. [29]; Остафійчук Я. В. [69, 70]. Особливості процесу становлення, стану та проблеми ринку послуг розглянули Пугачевська К. Й. [89] та Співак Л. С. [90]. Так, питання обліку наданих послуг розглядають Базилюк А. В. та Малишкін О. І. [13]; Власова М. [16]; Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я. [27]; Омельницька З. [67, 68]. А нюанси визнання та відображення доходів від наданих послуг описала Сумцова О. [92] та особливості нарахування та

відображення податкових зобов'язань з операцій надання послуг на підприємстві розглянуто у роботах Золотухіна А. [30] та Нагорного О. [64].

Питання документального оформлення наданих послуг доставки та інших видів послуг вивчали Золотухін А. [30] та Омельницька З. [67, 68].

Всі ці джерела повністю відкривають і висвітлюють сутність наданих послуг, їх визнання та організацію бухгалтерського обліку на підприємствах.

Облік та організація наданих послуг на підприємствах також розглядається і в іншій спеціальній літературі, яка наведена у дод. Д.

Висновки за розділом 1

1. Рівень розвитку сфери послуг є одним із найважливіших показників соціально-економічного стану країни, оскільки визначає динаміку розвитку країни. Нині він перебуває під впливом складних суспільно-економічних процесів. Одним з основних факторів впливу на розвиток сфери послуг є держава, завдання якої є регулювання економіки та сприяння стабільному економічному розвитку. Іншим важливим фактором розвитку сфери послуг є платоспроможність населення, співвідношення між попитом і пропозицією, співвідношення між рівнем послуг і рівнем цін на них.

2. З огляду представляють інтерес дослідження сутність, поняття «послуга», класифікація послуг, облік та інше про послуги, що відображено в наукових роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, які й до сьогодні розбирають та аналізують особливості сфери послуг. На сьогоднішній день не існує єдиного підходу до класифікації послуг. З метою дослідження зроблено акцент на класифікації послуг за суб'єктами їх здійснення.

3. У науковій літературі та нормативних документах існують різні підходи до визначення поняття «послуга» та до їх класифікації, що у кожному разі відповідає певні меті та завдання. Зокрема, для вибору та реєстрації видів діяльності в Україні підприємства керуються Класифікатором видів економічної діяльності ДК 009:2010. Ідентичність даного класифікатора міжнародній

статистичній Класифікації видів діяльності, затвердженої Регламентом Європейського парламенту та ради, забезпечує зв'язок України с Європейськими нормами. Незважаючи на швидку поширеність та значну популярність, у науковій літературі та спеціальних виданнях у наведених класифікаціях не виділені електронні послуги. Введення електронних послуг до державного класифікатора дасть більш реальну деталізацію видів послуг.

4. За умови виходу на міжнародні ринки при наданні послуг, здійсненні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності підприємства керуються національними нормативними документами, які гармонізовані з європейськими та міжнародними нормативними документами. Зокрема, для організації обліку і звітності у сфері послуг використовуються національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, паралельно спираючись на міжнародні.

РОЗДІЛ 2

СТАН ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМТСВІ ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»

2.1. Передумови організації обліку наданих послуг

Товариство з обмеженою відповідальністю «СМК-КОНСАЛТІНГ» створене у місті Києві на підставі чинного законодавства України та зареєстроване 13.02.2017 року. Товариство створено і діє у відповідності до Конституції та чинного законодавства України та Статуту підприємства.

Предметом діяльності Товариства є:

- консультування з питань комерційної діяльності та управління;
- ресторани та послуги з доставки продуктів харчування;
- доставка їжі на замовлення;
- інші види організації харчування;
- подача напоїв.

ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» є юридичної особою за законодавством України. Товариство має відокремлене майно, самостійний баланс, поточний та інші, в тому числі валютний, рахунки в установах банків, круглу печатку та штамп з власним найменуванням, фірмові бланки, товарний знак та інші необхідні реквізити.

Товариство не несе відповідальності по зобов'язаннях держави, так само як і держава не несе відповідальності по зобов'язаннях Товариства. Майно Товариства складають основні фонди, обігові кошти, а також інші цінності, вартість яких відображення в самостійному балансі. Джерелами формування майна Товариства є:

- кошти та майно, передані Товариству учасниками;
- кошти, отримані Товариством в результаті здійснення його діяльності;
- майно, придбане Товариством в процесі його діяльності;
- прибутки від цінних паперів;
- кредити банків та інших кредиторів;

– інші джерела, не заборонені законодавством.

Товариство самостійно планує свою виробничо-господарську та іншу діяльність, а також соціальний розвиток трудового колективу.

Чистий прибутком, одержаний після розрахунків, після сплати податків до державного бюджету та інших обов'язкових платежів згідно з чинним законодавством, залишається у повному розпорядженні Товариства.

Вищим органом Товариства є загальні збори учасників, виконавчим органом – Директор, а контрольним органом – Ревізійна комісія.

Директор обирається Загальними Зборами учасників, здійснює керівництво поточною діяльністю Товариства в межах своїх повноважень, є компетентний та несе відповідальність, яка зазначена у Статуті підприємства.

Головний бухгалтер підприємства:

– забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання у встановлені строки фінансової звітності;

– організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із недостачами та відшкодуванням втрат від недостач, крадіжок і псування цінностей.

Відповідальність за стан обліку, своєчасне подання фінансової, податкової та іншої звітності покладено на Головного бухгалтера Товариства, компетенція якого визначена чинним законодавством.

Розпорядження головного бухгалтера, які стосуються становлення та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є обов'язковими для виконання усіма структурними підрозділами й усіма працівниками підприємства.

Головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівником підприємства, призначеним на відповідну посаду його власником(ми), згідно з переліком питань.

За відсутності головного бухгалтера вищезазначені обов'язки та відповідальність покладаються на його першого заступника.

Товариство веде оперативний, бухгалтерський облік, представляє звіти в державні органи та несе відповідальність за їх достовірність.

Підприємство ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» використовує не тільки доставку власним транспортом, але й служби доставок, при цьому обліковує товари передані кур'єрам або службам доставки на рахунок 28.

Операційний рік встановлений з 1 січня по 31 грудня включно. Річний звіт по операціях Товариства та баланс складають у строки, визначені чинним законодавством України.

Товариство веде фінансовий облік та складає свою фінансову звітність за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Система податків і обов'язкових платежів постійно перебуває в стані удосконалення. З одного боку кожна держава на рівні законодавства встановлює правило розподілу доходу між отримувачем доходу і державою. З іншого боку кожний отримувач доходів шукає можливості (варіанти) зменшити платіж на користь держави. На даний час в системі податків і обов'язкових платежів Україні можна виділити дві досить серйозні проблеми: це поворотний характер ПДВ і зарплата «в конвертах». Що стосується ПДВ, то зараз всі надії покладені на запуску в дію систему електронного адміністрування, і в даній роботі цей випадок розглядати не будемо.

ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» перебуває на обліку в органах доходів і зборів, як платник податків не має податкової заборгованості. Реєстрація інформації про взяття на облік як платника податків зафіксована в Державній податковій інспекції у Шевченківському районі Головного управління ДФСУ у місті Києві 13 лютого 2017 року.

Підприємство знаходиться на загальній системі оподаткування. Прибуток оподатковується за ставкою 18%, наймані працівники оподатковуються на загальних підставах ЄСВ і податки ототожнюються як обов'язкові платежі.

Загалом, податковий та фінансовий обліки формують інформацію, яка необхідна для управління в межах даного підприємства та діє як основа для

прийняття в майбутньому рішень керівниками підприємства.

ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» для реєстрації своїх активів, зобов'язань та фінансових результатів використовує форму № 1 (Звіт про фінансовий стан) та форму № 2 (Звіт про фінансовий результат) фінансової звітності (дод. Е).

У 2019 році підприємство працювало стабільно. Обсяг отриманих доходів від реалізації збільшився на 83,27% у порівнянні з 2018 роком, разом з цим зросла собівартість реалізованих послуг на 95,54%. Зазначене, разом із збільшенням суми витрат, призвело до зменшення чистого прибутку до 684,7 тис. грн. [табл. Е. 5 та табл. Е. 6, дод. Е].

Для аналізу фінансової стійкості підприємства необхідно розглянути певні коефіцієнти, розрахунок яких наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Розрахунок коефіцієнтів фінансової стійкості підприємства
ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» за 2017-2019 рр.**

Коефіцієнт	Роки		
	2017	2018	2019
Коефіцієнт автономії (КА)	0,65	0,54	0,87
Коефіцієнт співвідношення позикових і власних засобів (КПВЗ)	0,54	0,86	1,41
Коефіцієнт мобільності (КМ)	0,19	0,30	0,25
Коефіцієнт забезпеченості оборотних засобів власними оборотними засобами (ВОЗ)	0,27	0,09	-0,87
Коефіцієнт стійкості економічного зростання (КСЗР)		14,02	8,57

Джерело: розрахунок проведено автором на основі даних підприємства

Провівши розрахунки щодо фінансового стану, можна зробити такі висновки:

- коефіцієнт автономії перебуває в межах оптимального значення (від 0,6 до 0,7) та на кінець аналітичного періоду зростає, що є показником того, що підприємство все більше покладається на власні джерела ресурсів;
- коефіцієнт співвідношення позикових і власних засобів свідчить про стійкий фінансовий стан та показує, що на 1 гривню власного капіталу припадає

1,41 гривня у 2019 році. Цей коефіцієнт має тенденцію до зростання;

– коефіцієнт мобільності протягом періоду змінюється (спочатку збільшився у 2018 році, а потім у 2018 зменшився), це означає, що оборотність майна стабільна;

– коефіцієнт забезпеченості оборотних засобів власними оборотними засобами на останні два роки діяльності приймає значення менше 0,1, що вказує на те, що підприємству не вистачає власних коштів для задоволення поточної діяльності;

– коефіцієнт стійкості економічного зростання має негативну тенденцію до зменшення свого значення у 2019 році.

Щоб охарактеризувати здатність підприємства швидко перетворювати активи на гроші, оцінимо ліквідність підприємства, тобто проаналізуємо достатність поточних (оборотних) активів для погашення поточних зобов'язань. Розрахунки ліквідності наведені у табл. 2.2.

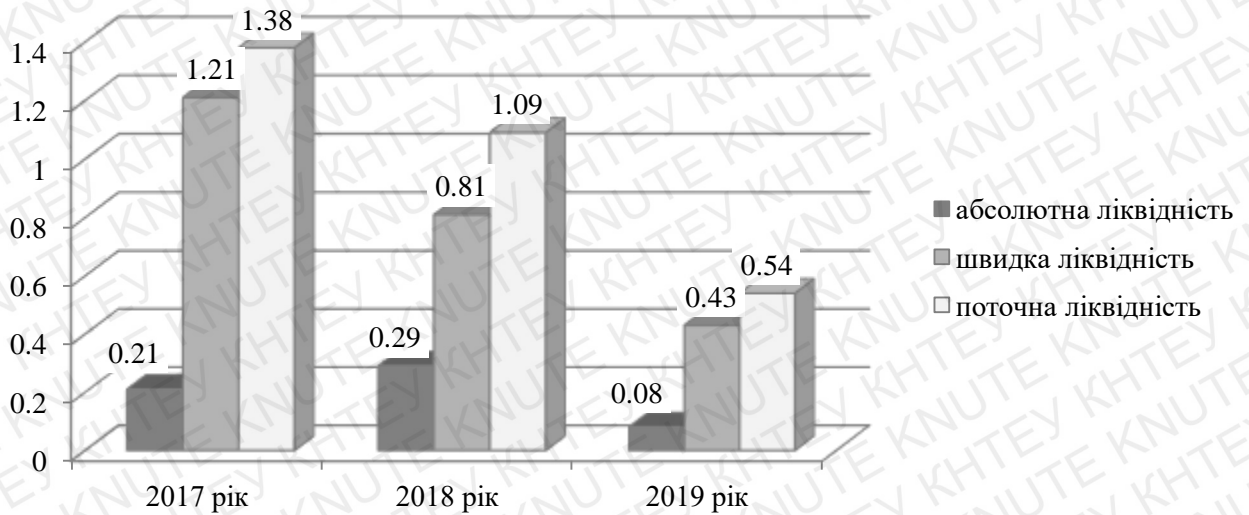
Таблиця 2.2

**Розрахунок ліквідності підприємства ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»
за 2017-2019 рр.**

Коефіцієнт	Роки		
	2017	2018	2019
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (АЛ)	0,21	0,29	0,08
Коефіцієнт швидкої ліквідності (ШЛ)	1,21	0,81	0,43
Коефіцієнт поточної ліквідності (ПЛ)	1,38	1,09	0,54

Джерело: розрахунок проведено автором на основі даних підприємства

Всі показники ліквідності протягом трьох аналітичних періодів зменшилися, це є негативним явищем і означає, що виникнуть ймовірні труднощі в погашенні організацією своїх поточних зобов'язань. Однак у світовій практиці допускається низьке значення цього коефіцієнта саме для підприємств нашого типу через потужний потік готівки. Так на рис. 2.1 добре спостерігається динаміка змін ліквідності.



*Рис 2.1. Динаміка ліквідності підприємства
ТОВ «СМК-КОНСАЛТИНГ» за 2017-2019 рр.*

Джерело: зроблено автором.

Не менш важливим є оцінка підприємства на можливість його банкрутство, для цього розрахуємо у табл. 2.3 певні балансові коефіцієнти.

Таблиця 2.3

**Балансові коефіцієнти для моделі банкрутства підприємства
ТОВ «СМК-КОНСАЛТИНГ» за 2017-2019 рр.**

Розрахунок балансових коефіцієнтів	Роки		
	2017	2018	2019
оборотний капітал / активи	0,48	0,51	0,65
нерозподілений прибуток / активи	0,53	0,45	0,74
операційний прибуток / активи	0,19	0,11	0,14
виручка / активи	1,73	1,41	3,82
відношення балансової вартості власного капіталу до залученого капіталу	1,87	1,16	0,71
<i>Коефіцієнт банкрутства</i>	<i>4,79</i>	<i>3,70</i>	<i>6,49</i>

Джерело: розрахунок проведено автором на основі даних підприємства

Отримані коефіцієнти банкрутства прийнято зіставляти зі значенням 1,8. В нашому випадку значення коефіцієнтів за три роки склали більше 3-х, це означає, що з Товариством все нормально, і банкрутство йому не загрожує. На рис. 2.2 можна спостерігати графічно темп змін даного коефіцієнта.



Рис. 2.2. Динаміка зміни коефіцієнта банкрутства підприємства ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» за 2017-2019 рр.

Джерело: зроблено автором.

Проаналізувавши склад доходів та витрат, можна зробити висновок, що вони є взаємопов'язаними. Для визначення суми доходів підприємства необхідно визначитися зі способом розрахунку собівартості наданих послуг, яка в свою чергу включає в себе низку витрат, понесених під час здійснення основної діяльності.

2.2. Фінансовий облік наданих послуг

На відміну від продукції, послугу споживають у момент її надання, і вона не проходить різні виробничі стадії. Тому за більшістю послуг не виникає незавершеного виробництва. У складі незавершеного виробництва показують лише ті витрати на виконання незавершених послуг, щодо яких підприємством ще не визнано дохід (п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» [76]).

Щодо поєднання при використанні норм міжнародних та національних стандартів, то рекомендується суб'єктам господарювання орієнтуватися на перелік витрат, визначений П(С)БО 16, оскільки вимоги останнього не

суперечать Концептуальній основі.

Якщо немає незавершеного виробництва, тоді з'являється запитання, чи є сенс застосовувати рахунок 23 «Виробництво». Така позиція суперечить обліковим правилам. Накопичувати понесені при виконанні послуг виробничі витрати треба за дебетом рахунка 23.

Інакше кажучи, якщо всі понесені витрати відображати у складі адміністративних витрат (рахунок 92), витрат на збут (рахунок 93) або інших операційних витрат (рахунок 94), визначити виробничу собівартість послуг буде просто неможливо. В результаті будуть викривлені показники фінансової звітності, а за наявності незавершеного виробництва ще й дані декларації з податку на прибуток. До того ж такий порядок обліку не відповідає вимогам П(С)БО 16 [75] і призводить до порушень бухгалтерського законодавства.

Саме рахунок 23 «Виробництво» Інструкція № 291 [31] зобов'язує застосовувати для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). За дебетом рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також змінні і розподілені постійні загальновиробничі витрати (списані з рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»), за кредитом — вартість виконаних робіт і послуг (у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»). Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до собівартості реалізації послуг у періоді їх виникнення.

Виникає питання, якщо все ж таки підприємство, яке не має незавершеного виробництва, не буде використовувати рахунок 23? Чим йому це загрожує? Іноді у деяких підприємств сотні видів послуг і калькулювання собівартості кожної з них є дуже трудомістким. Тому з практичних міркувань багато підприємств не веде облік виробничих витрат на рахунку 23 «Виробництво».

Якщо немає незавершених послуг, то податківці навряд чи зможуть щось знайти. Дійсно, підприємство викривить показники фінансової звітності — витрати потраплять не до «своїх» рядків Звіту про фінансові результати. Але на фінансовий результат це не вплине. Максимум, що може бути, —

адміністративний штраф посадовим особам підприємства за внесення неправдивих даних до фінансової звітності. Але цей штраф застосовують виключно до підприємств, пов'язаних із бюджетними коштами [34].

Однак, за всіма бухгалтерськими правилами застосовувати рахунок 23 при наданні послуг необхідно. Фактичну виробничу собівартість послуг, визначену безпосередньо за цим рахунком, списують на собівартість реалізації.

У підприємств, які займаються виробництвом продукції, значну питому вагу в складі виробничої собівартості займають матеріальні витрати. Для підприємств, які надають послуги, частка матеріальних витрат у складі собівартості залежить від виду послуг. Для деяких видів послуг, наприклад послуг з ремонту побутової техніки, автосервісу тощо, можуть мати місце матеріальні витрати. А для таких послуг, як аудиторські, юридичні, інформаційні, собівартість складається в основному із заробітної плати працівників.

Так, на ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» надають консультаційні послуги. На основні витрати припадає оплата праці працівників – консультантів, нарахована сума єдиного соціального внеску, амортизація необоротних активів, вартість запасів (канцтоварів), які використовуються під час надання послуги. Тобто при наданні цих послуг підприємство не витрачає матеріальних цінностей. За підсумками звітного місяця зібрані витрати списуються до складу собівартості реалізації.

Виникає наступне питання, чи потрібно у такому випадку використовувати рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»? Рахунок 91 застосовують у випадках, коли підприємство має декілька об'єктів обліку витрат. І лише у випадку, коли витрати не можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат. Розподіл таких непрямих витрат проводять в системі управлінського обліку.

Ще одне питання виникає під час дослідження, чи є можливість не розподіляти постійні загальновиробничі витрати, а всю їхню суму одразу відносити на рахунок 23 «Виробництво»?

Насправді, розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні

умовний. Розподіл загальновиробничих витрат, наведений у П(С)БО 16, орієнтований на статичні ціни і стабільну роботу підприємства, а також на те, що всі витрати, враховані при плануванні, будуть понесені в повному обсязі. Тому якщо у підприємства немає незавершеного виробництва, то, в деякій мірі, можна не заглиблюватись у розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні, розподілені і нерозподілені. Оскільки всі витрати звітного періоду «осядуть» у собівартості реалізації послуг (рахунок 903). Тільки списані вони будуть не з рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а з рахунку 23 «Виробництво». Але треба розуміти, що буде викривлена – завищена виробнича собівартість послуг.

Однак, собівартість реалізації за відсутності незавершеного виробництва не зміниться, іноді при перевірках ПДВ місцеві податкові служби виводять формулу (2.1) [38]:

$$\text{Ціна}_{\text{звичайна}} = \text{Ціна}_{\text{ринкова}} = \text{Собівартість}_{\text{виробнича}} \quad (2.1)$$

Для визначення собівартості послуг треба обрати об'єкт обліку витрат та одиницю калькулювання собівартості. Їх вибір залежить від сфери діяльності конкретного підприємства. Об'єктом калькулювання послуг може бути кожна окрема послуга (замовлення), окремий вид послуг або вся сукупність послуг підприємства. В процесі калькулювання визначають виробничу собівартість: окремої наданої послуги; кожного виду наданих послуг; послуг, наданих окремо кожним структурним підрозділом підприємства; усього обсягу послуг, які надає підприємство.

Залежно від обраного об'єкта калькулювання собівартості послуг обирають метод калькулювання. Зазвичай — це позаумовний або попередільний (попроцесний) методи. Для послуг доволі часто використовують простий (однопредільний або однопроцесний) метод — метод простого підрахунку витрат. Суть його в тому, що всі фактичні витрати, згруповані за статтями калькуляції, підсумовують і далі ділять на кількість одиниць калькулювання (послуг). У результаті визначають собівартість одиниці. Простіше кажучи, виробничу собівартість послуги розраховують шляхом підсумовування

понесених підприємством витрат, що пов'язані з процесом її надання, і відносяться до певного звітного періоду, після розподіляються на відповідний обсяг реалізації.

Згідно П(С)БО 16 [75], собівартість реалізованих послуг включає до свого складу сформовану виробничу собівартості послуг, наданих протягом звітного періоду; нерозподілені постійні загально-виробничі витрати; наднормові виробничі витрати.

З метою управління витратами, їх облік організують за статтями калькуляції виробничої собівартості послуг. Перелік і склад статей калькуляції підприємства встановлюють самостійно з урахуванням галузевих особливостей [75]. Цей вибір фіксують у наказі про облікову політику підприємства. Примірний перелік номенклатури статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) наведений у п. 2.16 Методичних рекомендацій № 635 [82].

Зауважимо, що при перевірках податківці можуть вимагати пред'явити затвержені на підприємстві калькуляції на послуги. Тому складання таких документів краще не ігнорувати.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнають, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції відповідно до П(С)БО 15 «Дохід» [74]. Для обліку доходів від реалізації робіт та послуг використовується рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг».

Існують зовнішні та внутрішні фактори, які впливають на формування доходу. До зовнішніх факторів відносять: державну цінову політику; участь держави у формуванні і розподілі доходів населення; культуру та національні традиції споживання послуг; попит населення; державну податкову політику; співвідношення цін на продовольчі і непродовольчі товари, платні послуги населення; рівень конкуренції на споживчому ринку; політичну ситуацію в країні і в світі; розвиток інфраструктури; можливості для підвищення конкурентоспроможності підприємств; рівень розвитку фінансового ринку;

сезонність попиту на послуги.

Також існує низка внутрішніх факторів, які суттєво впливають на рівень доходів підприємств, а саме: обсяг реалізованої продукції та послуг (у натуральному вираженні); ціни на продукцію на послуги; місцезнаходження підприємства; забезпеченість людськими ресурсами (за загальним обсягом та кваліфікацією); ефективність використання матеріально-технічної бази; асортимент додаткових послуг; маркетингова діяльність підприємства.

Розглянемо послуги доставки детальніше. Щодо до документального оформлення, то укладення договору перевезення товару підтверджується складанням документа на перевезення. Згідно з п. 11.1 Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні № 363 [84] для автомобільних вантажних перевезень основним документом на перевезення є товарно-транспортна накладна (далі — ТТН). Її форму наведено в додатку 7 до Правил № 363.

Відповідно до нормативних документів ТТН оформляє той, хто замовляє перевезення [84, п. 11.4]. При цьому найчастіше виписує ТТН вантажовідправник, оскільки саме він володіє повною інформацією про товар, який повинен зазначатися у ТТН. До структури ТТН або чекового рахунку на доставку замовлення входить не тільки сума за товар, а й сума за саму доставку та податок на додану вартість, а вже до складу доставки раніше включені вартість палива, заробітна плата водія, єдиний соціальний внесок, амортизація автомобіля.

Із початком карантину у березні 2020 року через закриття всіх закладів харчування (ресторани, бари, кафе). Перед підприємствами постало завдання: змінити концепцію діяльності, аби не втрачати доходи та триматися на «плаву». Більшість таких закладів включили в своє «меню» послуги з доставки продукції своїм транспортом або з допомогою служб доставок.

Одним з видів операційної діяльності ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» є надання послуг з доставки продуктів харчування.

До собівартості послуг доставки входять такі витрати:

- оплата праці водія за перевезення вантажу;
- єдиний соціальний внесок;
- вартість бензину;
- амортизація використаного транспортного засобу перевезення.

У табл. 2.4 послідовно відображено бухгалтерський та податковий облік по операції надання послуг з доставки на підприємстві ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ», яке використовує типові проводки для обліку операцій.

Таблиця 2.4

Відображення в обліку операції з надання послуг доставки

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Здійснено доставку замовлення замовникові	361	703	3295
2.	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	641	549,17
3.	Отримано оплату від замовника за надання послуг доставки	311	361	3295
4.	Відображено собівартість послуг з доставки замовлення	903	23	1800
5.	Списано суму чистого доходу на фінансовий результат	703	791	2745,83
6.	Списано собівартість наданих послуг на фінансовий результат	791	903	1800

Джерело: складено автором.

За економічним змістом послугу з доставки можна вважати наданою у повному обсязі після того, як замовник отримав замовлення. Тобто надходження або отримання замовником за фактичним місцем доставки за умови, що надана послуга повністю відповідає вимогам, та коли замовник отримав всі права і розпорядження на своє замовлення.

Рівень завершеності операції визначають з урахуванням певних умов. Для подальшого обліку та аналізу обсяг послуг з доставки прирівнюють до відстані (з місця відправлення до місця доставки) або до одного замовлення.

Фінансові звіти, побудовані на основі такого методу, містять найбільш точні дані про доходи та витрати. Оплата послуги і, відповідно, дохід (виручка) від послуги доставки включає собівартість доставки, а також податок на додану

вартість.

З форм фінансової звітності, які складає підприємство важко зробити точний аналіз отриманих фінансових результатів в розрізі доходів та витрат, а також оцінити діяльність відмінну від операційної, адже в звіті про фінансовий стан та звіті про сукупний дохід розкрито загальну інформацію по підприємству.

2.3. Облік надання послуг в управлінні підприємством

Управлінський облік, як комплексна система обліку, планування, контролю, аналізу інформації про доходи і витрати, набуває особливої ролі.

Управлінський облік надання послуг є завданням нелегким, це спричинено нематеріальністю такого об'єкта.

Своєчасне надходження об'єктивної інформації є підставою для прийняття ефективного управлінського рішення. При цьому, «ступінь інформаційного забезпечення керівників усіх рівнів управління підприємством визначається здатністю бухгалтерів-аналітиків використовувати методи калькулювання собівартості продукції і управління витратами, планування і бюджетування» [15].

Управлінський облік як інструмент контролю та планування економічної ефективності компанії дозволяє визначати найбільш перспективні шляхи розвитку бізнесу і підвищувати його конкурентоспроможність.

Основним завданням ведення управлінського обліку є надання відомостей про діяльність організації. Це може бути інформація про цінову політику, виробничі витрати або дані про попит на продукцію, що випускається. Залежно від ситуації на підприємстві зміст управлінських звітів може змінюватися.

До завдань управлінського обліку ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» відносять:

- розподіл непрямих витрат;
- вибір методу калькулювання;
- аналіз витрачених ресурсів і отриманих доходів з метою визначити відхилення від прийнятих нормативів;

- планування діяльності як організації в цілому, так і її підрозділів;
- аналіз і контроль результатів діяльності підприємства;
- аналіз використання фінансових, трудових, грошових і матеріальних ресурсів;
- розрахунок показників собівартості виробленої продукції, наданих послуг або виконаних робіт і порівняння отриманих даних з плановими та/або нормативними показниками;
- розрахунок і аналіз фінансових результатів діяльності підрозділів підприємства за видами операційної діяльності;
- прогноз впливу на діяльність підприємства майбутніх подій на основі аналізу даних минулих періодів;
- надання іншої інформації керівникам, на підставі якої можуть бути прийняті управлінські рішення.

Залежно від того, для кого збирається інформація, виділяють стратегічний облік, призначений для власників підприємства, і поточний, необхідний для вищого менеджменту.

Розглядаючи відмінності між управлінським обліком і фінансовим, можна виділити кілька основних на прикладі досліджуваного підприємства:

1. Дані управлінської звітності призначені виключно для внутрішнього використання (власниками, акціонерами, топ-менеджерами, адміністраторами), в той час як відомості, отримані в системі фінансового обліку, призначені для зовнішнього використання (аудиторами, податковими органами, кредиторами, статистичними органами тощо).
2. Фінансового звіту, на відміну від управлінського, є комерційною таємницею.
3. Показники управлінського звіту можуть бути і натуральними, і грошовими (на відміну від фінансового, де інформацію відображають тільки в грошових одиницях), наприклад, як вплине зміна концепції закладу на кількість клієнтів з їх замовленнями.
4. Показники управлінської звітності можуть бути ймовірними і якісними

– опису підлягають не тільки запаси і потоки, але зовнішні обставини (наприклад, насиченість ринку послугами, які надаються).

Наведемо кілька прикладів відмінності фінансового обліку від управлінського:

- в фінансовій звітності кількість і зміст негативних звернень та пропозицій від клієнтів не має значення, а при формуванні управлінського обліку для відділу якості ці відомості важливі;
- для фінансового обліку не суттєві обсяги наданих послуг конкурентів, а для прийняття управлінського рішення про відкриття додаткових офісів, ресторанів та кальянних або зміна концепції ці дані є обов'язковими.

У зв'язку із тяжкою епідеміологічною ситуацією у всьому світі, спричиненою пандемією у 2020 році, всі заклади харчування змушені були зачинитися на певний період часу, до покращення ситуації в Україні. Внесення змін до Податкового кодексу України на підтримку платників податків під час карантину, лише мінімально об'єднують задачу виживання суб'єктам господарювання. Через те, що всі громадяни повинні були сидіти вдома, збільшилась кількість замовлень на доставку. Це вимагало негайного вирішення термінових завдань, пов'язаних саме з управлінням надання послуг чи підприємства в цілому. Підприємству довелося повністю перепрофілюватися на онлайн-роботу, тобто лише на доставку. Для цього потрібно було задіяти більше працівників, які раніше зосереджували свою діяльність на інших підрозділах підприємства. З цього постає ще одна проблема, перекваліфікації деяких з таких працівників.

Зниження доходів населення призвело до неможливості прогнозування в управлінському обліку кількості майбутніх замовлень, а отже і планування витрат і доходів майбутнього періоду.

Так, як більшість суб'єктів господарювання зіткнулися з такою «екстреною» ситуацією вперше, дуже важко було оцінити реальну ефективність діяльності підприємства. Постало питання: як визначити оптимальний рівень ефективності підприємства за умов обмеження діяльності? Однак, Товариство

опинилося у відносно позитивному становищі, оскільки змогло пристосуватися і продовжити свою діяльність. Разом з тим управлінський облік втрат і доходів від надання послуг став ще більш актуальним.

Обліковуючи витрати, підприємство самостійно складає перелік і склад статей калькуляції для формування собівартості послуг, що надаються підприємством, і в обов'язковому порядку така інформація має бути зафіксована в обліковій політиці підприємства.

При формуванні собівартості на підприємстві сфери послуг необхідно брати за основу бухгалтерський розрахунок, в якому визначається на підставі технологічної документації, які ж витрати вкладаються до собівартості одиниці послуг.

Висновок за розділом 2

1. В цілому діяльність підприємства ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» є стабільною. Однак, деякі показники мають незадовільні значення, при цьому в більшості випадках саме через неефективне використання отриманого прибутку та наявних фінансових ресурсів. Незважаючи на наявні проблеми банкрутство Товариству не загрожує, принаймні, в найближчі декілька років. Організація обліку відповідає національним стандартам, в цілому забезпечує правильність складання фінансової і податкової звітності та є основою для складання управлінського звіту.

2. Для Товариства важливим аспектом обліку послуг доставки є визначення їх собівартості. При цьому на формування собівартості реалізації даних послуг не впливає наявність або відсутність незавершеного виробництва. До виробничої собівартості даних послуг включають оплату праці водія, єдиний соціальний внесок, вартість бензину, амортизацію використаного автомобіля та інші втрати, які можуть виникнути під час надання послуги. Однак, для розгорнутого аналізу фінансових результатів за операціями надання послуг доставки звичайного плану рахунків та складу витрат не достатньо, що зокрема

ускладнює виявлення можливих помилок обліку та звітності, та проведення аналізу результатів діяльності.

3. На рівень доходу підприємства впливає низка факторів, джерелом виникнення яких є як внутрішнє (затверджена облікова політика, технічний рівень забезпечення діяльності, маркетингова заходи, продуктивність та ефективність роботи), так і зовнішнє (конкуренція, попит, ціни, політичні аспекти, економічний рівень країни та інші) середовище підприємства. Їх доцільно враховувати при управлінні витратами та при організації обліку на підприємстві, зокрема через уточнення статей калькуляції виробничої собівартості послуг, перелік і склад яких підприємство встановлює самостійно.

4. Через пандемію та економічну кризу стабілізація діяльності підприємства потребує удосконалення управлінського обліку. На відміну від більшості підприємств ресторанного господарства, ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ», яке здійснювало доставку продуктів харчування, під час введення карантину вже мало у переліку видів діяльності цю послугу, відповідне технічне забезпечення та клієнтську базу. Разом з тим, Підприємству не вистачає радикальних управлінських рішень, які б сприяли утриманню конкурентних переваг та покращенню фінансового стану і результатів діяльності. В нових умовах господарювання до системи обліку і звітності підприємства висувають нові вимоги.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НАДАНИХ ПОСЛУГ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»

3.1. Напрями удосконалення фінансового обліку наданих послуг за міжнародними стандартами

В умовах ринкової економіки стрімко зростає значущість системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства, оскільки вони є основним джерелом для та зовнішніх користувачів та оцінки діяльності підприємства в цілому.

Для достовірного та зручного відображення операцій з надання послуг підприємством та забезпечення формування фінансової звітності потрібно скласти більш детальний робочий план рахунків. Систему аналітичного обліку на підприємстві треба побудувати за лінійним або ступінчастим методом. Приклад такого плану запропоновано у дод. 3.

Такий план рахунків надасть змогу здійснювати детальний і повний облік усіх операцій, а також своєчасно надавати детальну, достовірну і змістовну інформацію керівництву, існуючим чи потенційним акціонерам і діловим партнерам, податковим, статистичним та іншим користувачам у розрізі всіх витрат, понесених під час надання послуг підприємством, а також вчасно виявити помилки.

Пропонуємо деталізувати для цього рахунок 28 «Товари», який підприємство використовує для обліку наданих послуг різними способами доставки:

1. Доставка товару *власними кур'єрами*. Ввести окремий субрахунок для обліку товарів, переданих кур'єрам (наприклад, субрахунок 2822 «Товари, передані кур'єрам»). З усіма кур'єрами підприємство повинно укласти договори про повну матеріальну відповідальність. У момент передавання товару кур'єру в обліку дана операція відображається проводкою Дт 2822 — Кт 281. Після надання кур'єром в бухгалтерію документів, що підтверджують передачу товару

покупцю, списувати собівартість реалізованого товару і визнати дохід від його реалізації.

2. Доставка товару *сторонньою кур'єрською службою*. Товари, передані сторонній кур'єрській службі, продовжують бути активами інтернет-магазину (Товариства). Для їх обліку інтернет-магазин виділяє окремий субрахунок (наприклад, 2823 «Товари, передані перевізникам»). Аналітичний облік ведеться за товарами, а також за перевізниками, якщо підприємство користується послугами декількох кур'єрських служб. На кожне укомплектоване замовлення співробітником інтернет-магазину або співробітником перевізника (залежно від умов договору) складається транспортна накладна, що роздруковується у трьох примірниках. Перший примірник з підписом перевізника залишається в інтернет-магазині, другий — у покупця, третій, з підписом покупця, — у перевізника як доказ того, що замовлення доставлене. На дату передачі товару перевізнику в обліку робиться запис Дт 2823 — Кт 281. Кур'єрська служба в установленій договором строк надає документи, що підтверджують отримання товару покупцем. На підставі цих документів інтернет-магазин відображає продаж в обліку і визнає дохід від даної операції.

Між цими видами доставки є одна дуже значна відмінність: кур'єрські служби доставки не мають права приймати грошові кошти від покупця і перераховувати (передавати) їх продавцю на підставі договору перевезення.

ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» складає звичайну фінансову звітність, хоча значні переваги як для великих, так і для малих підприємств потенційно надає складання інтегрованої звітності.

Інтегрована звітність – це спосіб створення більш стійкого уявлення про «здоров'я» бізнесу. Аналізуючи низку факторів і акцентуючи увагу на довгостроковій, замість короткострокової, фінансовій стабільності, звіт забезпечує готовність організації до стійкого майбутнього. Це не лише буде корисним для компанії, а й дасть певні підстави стейкхолдерам очікувати, що компанія має бути прибутковою і стабільною. Через інтегрований звіт є

можливість показати, як підприємство справді виконує свої обов'язки щодо захисту навколишнього середовища, соціальних питань і трудових ресурсів.

Такий звіт стимулює організацію думати про те, як усі її ресурси разом створюють вартість. На практиці це означає, по суті, те, що до уваги беруться екологічні, соціальні й управлінські категорії, а також нематеріальні активи, які створюють вартість, але при цьому вони не вимірюються в традиційному сенсі (наприклад, бренди та інтелектуальна власність) та не відображаються в системі фінансового обліку.

Таким чином, через зміну умов господарювання (впровадження карантину) та запровадження нових видів послуг, підприємству необхідно внести змін до системи фінансового обліку. Насамперед, це стосується організації та методики обліку послуг доставки.

3.2. Удосконалення управлінського обліку наданих послуг

В останні декілька десятиріччів увага науковців та практиків у сфері управління сконцентрована на пошуку інструментів упровадження системного підходу, і одним з них стала бізнес-модель, як складова частина стратегії бізнесу підприємства.

Головним показником, що характеризує ефективність господарської діяльності підприємства є фінансовий результат, що виражається через прибуток або збиток. Управління діяльністю підприємства потребує належного інформаційного забезпечення про результати діяльності за певний звітний період, достовірність яких залежить насамперед від належної організації їх обліку.

Основна мета розробки бізнес-моделі – знайти спосіб підвищення фінансової ефективності бізнесу за рахунок оптимізації процесів, витрат та податків. При розробці моделі оцінюється весь бізнес у цілому, аналізуються істотні деталі, на які не звертають увагу у повсякденній роботі.

Сьогодні в науково-практичній літературі виділяють три принципово різних підходи до системної організації бізнесу — діяльність, орієнтована:

- 1) на клієнтів;
- 2) інновації;
- 3) інфраструктуру.

У кожного підходу свої – економічні, конкурентні та культурні правила.

Сутність діяльності, яка орієнтована на клієнтів, полягає у пошуку споживача і побудові відносин з ним. Діяльність, яка орієнтована на інфраструктуру, вимагає побудову й управління платформами для виконання масштабних повторюваних завдань. Запровадження інноваційної діяльності передбачає розробку нових товарів і послуг.

Ці три підходи можуть співіснувати в межах одного підприємства, але в ідеалі кожне підприємство має свідомо вибрати власний фокус і приділяти увагу якомусь одному з них.

Пропонуємо підприємству ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» побудувати бізнес-модель за прикладом, який наведений у дод. Ж. Така бізнес-модель максимально враховує і дозволяє оптимально використати потенціал та можливості Товариства.

Постійне вдосконалення та глибокі економічні перетворення потребують змін якісної характеристики економічних відносин, у тому числі й їх обліку. Сьогодні питання обліку витрат є дуже важливим для всіх господарюючих суб'єктів і для всієї держави. Проблеми обліку витрат полягають у серйозних змінах, які пов'язані з розширенням кола облікових об'єктів, наданням гнучкості у використанні існуючих і розробці нових методів обліку, зміною місця бухгалтера в управлінні суб'єктом господарювання процесами, які він започатковує.

Сучасні вимоги до системи управління потребують пошуку та вибору єдиного найбільш ефективного методу обліку витрат. Визначення раціональної величини витрат являє собою головний резерв підвищення прибутку

підприємства, на що безпосередньо забезпечує даними обліку, від якої залежить коректність визначення доцільності витрат.

Підприємству самостійно визначає перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, оскільки в МСБО чітко не визначено склад таких витрат. Ще однією проблемою є визначення бази розподілу загальновиробничих витрат, при виборі якої потрібно враховувати специфіку діяльності підприємства. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, який встановило підприємство, зазначають в наказі про його облікову політику.

Слід враховувати, що окремі витрат не можна однозначно віднести до постійних або змінних. Тобто, існує такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини. Отже, існує проблема виявлення, виділення, виокремлення змішаних витрат та вибір методики їх розподілу економічно доцільним шляхом.

Відповідно до специфіки діяльності підприємство обирає певні методи розподілу витрат на змінні та постійні. Постає істотна проблема при виникненні змішаних – умовно-постійних та умовно-змінних витрат. Вони сильно ускладнюють процес обліку витрат. Ефективне управління змішаними витратами можливе за наявності умови взаємозв'язку між ними в рамках певного періоду та визначення факторів впливу та характеру впливу витрат на їх величину.

Для вирішення даної проблеми мають бути удосконалені регламенти управлінського обліку, а саме:

- необхідно розробити класифікацію загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, враховувала організаційну структуру та особливості діяльності підприємства, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат;

- потрібно скласти більш детальний план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією субрахунків або аналітичних рахунків за статтями загальновиробничих витрат.

Як і проблема визначення складу змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загально виробничих витрат пов'язане з недосконалістю сучасної нормативної бази. Існує необхідність її перегляду, а саме: при виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загально виробничих витрат і відповідною зміною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність.

Нижче сформульовано пропозиції, що для підприємств усіх галузей економіки мають найбільше практичне значення щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт), що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальну суму витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.

2. Бюджетування доходів і витрат на надання послуг, які надаються підприємством, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість організації управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу надання послуг.

3. Використання системи калькулювання неповних витрат для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту наданих послуг.

4. Впровадження обліку й калькулювання собівартості супутніх послуг підприємства, що дозволить підвищити його прибутковість.

Для аналізу внутрішнього та зовнішнього середовищ, які мають найбільший вплив на діяльність підприємства, застосуємо метод SWOT-аналізу (табл. 3.1).

Головна мета всіх запропонованих впроваджень – створення стійкої вартості. Ця мета виходить за межі традиційної фінансової звітності просто через короткострокову природу фінансових даних. Зараз вже більшість науковців визнають, що традиційна фінансова звітність більше не задовольняє потреб

бізнесу, який намагається згенерувати й провадити надалі більш стійку та відповідальну діяльність, і не просто в найближчому майбутньому, а в середньостроковому та довгостроковому періодах.

Таблиця 3.1

SWOT-аналіз підприємства ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»

	Сильні сторони	Слабкі сторони
Внутрішнє середовище	<ol style="list-style-type: none"> 1. Знання ринку та споживачів 2. Імідж підприємства. 3. Ефективність збутової діяльності 4. Ефективність системи просування 5. Висока якість продукції, широкий асортимент, вдале позиціонування 6. Матеріально - технічна забезпеченість 7. Можливість реалізації товарів за заниженими цінами 8. Більш менш стабільний попит на послуги 9. Диверсифікація постачальників 10. Різні способи оплати 11. Заохочення серед працівників 12. Можливості кар'єрного росту 13. Проведення різних заходів та кампаній 14. Стабільні та регулярні перевірки: сертифікація, переобліки, тестування, медогляди, санітарні перевірки 15. Наявність капіталу 16. Прибутковість 17. Рентабельність 18. Постійний розвиток сегменту ринку 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нестабільність економіки 2. Часті зміни в законодавстві 3. Велика кількість конкурентів 4. Низький дохід громадян 5. Слабший рівень використання маркетингових інструментів просування продукції. 6. Недостатньо ефективна система логістики 7. Нераціональне управління 8. Високе навантаження на співробітників 9. Надзвичайні можливі ситуації
Зовнішнє середовище	<p>Можливості</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Залучення більшої кількості споживачів за допомогою вже сформованого іміджу підприємства 2. Проведення конференцій, зустрічей 3. Спонсорство 4. Покращення рівня конкурентоспроможності 5. Збільшення відсотка зайнятої частки ринку 6. Розширення асортиментної номенклатури включно з брендами, які ще не мали реалізації в закладах 7. Використання нестабільних коливань в економіці за рахунок проведення різних акцій з наголошенням на «низьких цінах» 8. Активний розвиток усіх кал'янинних 9. Поступове зростання доходів населення, що стимулює збільшення попиту на продукцію середньої та вищої цінової категорії 	<p>Загрози</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Інфляція 2. Економічна криза 3. Активізація діяльності основних конкурентів 4. Поява на ринку нових торговельних підприємств 5. Зниження доходів у цільовій аудиторії 6. Внесення змін до правового закону 7. Надзвичайні можливі ситуації

Джерело: складено автором.

Однак, для поліпшення роботи підприємства не достатньо кваліфікації та зусиль саме управлінського складу. Для ефективної роботи підприємства в

цілому необхідно залучити весь персонал, а це потребує додаткових знань та вмінь.

На сьогоднішній день існує безліч різних семінарів, майстер-класів, зустрічей, експрес-курсів та вебінарів, присвячених поліпшенню знань та навичок у різних сферах, таких як: управління ланцюгами постачань та логістики; прикладний трейд-маркетинг; інструменти зниження затрат; управління безпекою, продуктивністю співробітників за кермом корпоративного транспорту в нових реаліях Ковід-19; підвищення рівня іноземних мов; англійської мови для офіціантів, барменів та адміністраторів та інші. Це все допоможе підвищити кваліфікацію працівників на будь-якій посаді, а в подальшому покращити показники діяльності підприємства.

Висновок за розділом 3

1. За для утримання та покращення конкурентних позицій, підвищення ліквідності та економічної стійкості ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» пропонується змінити співвідношення джерел фінансування та змінити підходи до розподілу прибутку. Залучення нових постачальників фінансового капіталу підприємству доцільно складати та публікувати інтегрований звіт. З метою вирішення цих завдань система обліку і звітності підприємства вимагає удосконалення. Складання інтегрованого звіту допоможе підприємству більш детально розкрити інформацію про його діяльність, а також в подальшому залучити більше партнерів та інвесторів.

2. Оптимізація витрат вимагає удосконалення управлінського обліку, як інформаційну основу для забезпечення режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, і як результат підвищення рентабельності підприємства. Зменшення витрат шляхом ефективного управління без заниження обсягів надання послуг, валових доходів та якості обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку. Керівництву пропонується більш уважно ставитися до свої обов'язків та

провести реструктуризацію управлінського обліку, приділивши більше уваги недолікам та можливостям.

Для більш детального аналізу показників результативності діяльності підприємству ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» звичайного плану рахунків недостатньо, тому запропоновано деталізувати окремі рахунки (зокрема, рахунок 20 «Виробничі запаси»). Це дасть можливість своєчасно встановити ймовірні помилки під час складання фінансової звітності.

Не менш важливим є забезпечення користувачів змістовною та чітко сформульованою інформацією про діяльність підприємства. Нажаль, на сьогоднішній момент, зацікавленим у діяльності підприємства особам не достатньо фінансової звітності. Необхідно змістовно висвітлити всі фактори впливу (як зовнішні, та і внутрішні), всі можливості, всі потенціали, всі слабкі та сильні сторони Товариства. Така інформація відображається через низку інструментів, таких як SWOT-аналіз, бізнес модель.

Вдосконалена система обліку наданих послуг дозволить підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління підприємством.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дає сформулювати такі висновки:

1. Рівень розвитку сфери послуг є одним із найважливіших показників соціально-економічного стану країни, оскільки визначає динаміку розвитку країни. Нині він перебуває під впливом складних суспільно-економічних процесів. Одним з основних факторів впливу на розвиток сфери послуг є держава, завдання якої є регулювання економіки та сприяння стабільному економічному розвитку. Іншим важливим фактором розвитку сфери послуг є платоспроможність населення, співвідношення між попитом і пропозицією, співвідношення між рівнем послуг і рівнем цін на них.

2. З огляду представляють інтерес дослідження сутність, поняття «послуга», класифікація послуг, облік та інше про послуги, що відображено в наукових роботах вітчизняних та зарубіжних вчених, які й до сьогодні розбирають та аналізують особливості сфери послуг. На сьогоднішній день не існує єдиного підходу до класифікації послуг. З метою дослідження зроблено акцент на класифікації послуг за суб'єктами їх здійснення.

3. У науковій літературі та нормативних документах існують різні підходи до визначення поняття «послуга» та до їх класифікації, що у кожному разі відповідає певні меті та завдання. Зокрема, для вибору та реєстрації видів діяльності в Україні підприємства керуються Класифікатором видів економічної діяльності ДК 009:2010. Ідентичність даного класифікатора міжнародній статистичній Класифікації видів діяльності, затвердженій Регламентом Європейського парламенту та ради, забезпечує зв'язок України з Європейськими нормами. Незважаючи на швидку поширеність та значну популярність, у науковій літературі та спеціальних виданнях у наведених класифікаціях не виділені електронні послуги. Введення електронних послуг до державного класифікатора дасть більш реальну деталізацію видів послуг.

4. За умови виходу на міжнародні ринки при наданні послуг, здійсненні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності підприємства

керуються національними нормативними документами, які гармонізовані з європейськими та міжнародними нормативними документами. Зокрема, для організації обліку і звітності у сфері послуг використовуються національні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, паралельно спираючись на міжнародні.

5. В цілому діяльність підприємства ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» є стабільною. Однак, деякі показники мають незадовільні значення, при цьому в більшості випадках саме через неефективне використання отриманого прибутку та наявних фінансових ресурсів. Незважаючи на наявні проблеми банкрутство Товариству не загрожує, принаймні, в найближчі декілька років. Організація обліку відповідає національним стандартам, в цілому забезпечує правильність складання фінансової і податкової звітності та є основою для складання управлінського звіту.

6. Для Товариства важливим аспектом обліку послуг доставки є визначення їх собівартості. При цьому на формування собівартості реалізації даних послуг не впливає наявність або відсутність незавершеного виробництва. До виробничої собівартості даних послуг включають оплату праці водія, єдиний соціальний внесок, вартість бензину, амортизацію використаного автомобіля та інші втрати, які можуть виникнути під час надання послуги. Однак, для розгорнутого аналізу фінансових результатів за операціями надання послуг доставки звичайного плану рахунків та складу витрат не достатньо, що зокрема ускладнює виявлення можливих помилок обліку та звітності, та проведення аналізу результатів діяльності.

7. На рівень доходу підприємства впливає низка факторів, джерелом виникнення яких є як внутрішнє (затверджена облікова політика, технічний рівень забезпечення діяльності, маркетингова заходи, продуктивність та ефективність роботи), так і зовнішнє (конкуренція, попит, ціни, політичні аспекти, економічний рівень країни та інші) середовище підприємства. Їх доцільно враховувати при управлінні витратами та при організації обліку на

підприємстві, зокрема через уточнення статей калькуляції виробничої собівартості послуг, перелік і склад яких підприємство встановлює самостійно.

8. Через пандемію та економічну кризу стабілізація діяльності підприємства потребує удосконалення управлінського обліку. На відміну від більшості підприємств ресторанного господарства, ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ», яке здійснювало доставку продуктів харчування, під час введення карантину вже мало у переліку видів діяльності цю послугу, відповідне технічне забезпечення та клієнтську базу. Разом з тим, Підприємству не вистачає радикальних управлінських рішень, які б сприяли утриманню конкурентних переваг та покращенню фінансового стану і результатів діяльності. В нових умовах господарювання до системи обліку і звітності підприємства висувають нові вимоги.

9. Задля утримання та покращення конкурентних позицій, підвищення ліквідності та економічної стійкості ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» пропонується змінити співвідношення джерел фінансування та змінити підходи до розподілу прибутку. Залучення нових постачальників фінансового капіталу підприємству доцільно складати та публікувати інтегрований звіт. З метою вирішення цих завдань система обліку і звітності підприємства вимагає удосконалення. Складання інтегрованого звіту допоможе підприємству більш детально розкрити інформацію про його діяльність, а також в подальшому залучити більше партнерів та інвесторів.

10. Оптимізація витрат вимагає удосконалення управлінського обліку, як інформаційну основу для забезпечення режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, і як результат підвищення рентабельності підприємства. Зменшення витрат шляхом ефективного управління без заниження обсягів надання послуг, валових доходів та якості обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку. Керівництву пропонується більш уважно ставитися до свої обов'язків та провести реструктуризацію управлінського обліку, приділивши більше уваги недолікам та можливостям.

11. Для більш детального аналізу показників результативності діяльності підприємству ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ» звичайного плану рахунків недостатньо, тому запропоновано деталізувати окремі рахунки (зокрема, рахунок 20 «Виробничі запаси»). Це дасть можливість своєчасно встановити ймовірні помилки під час складання фінансової звітності.

12. Не менш важливим є забезпечення користувачів змістовною та чітко сформульованою інформацією про діяльність підприємства. Нажаль, на сьогоднішній момент, зацікавленим у діяльності підприємства особам не достатньо фінансової звітності. Необхідно змістовно висвітлити всі фактори впливу (як зовнішні, та і внутрішні), всі можливості, всі потенціали, всі слабкі та сильні сторони Товариства. Така інформація відображається через низку інструментів, таких як SWOT-аналіз, бізнес модель.

Вдосконалена система обліку наданих послуг дозволить підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Colson C. Cours d'Economie Politique. Paris : Gauthier Villars & Alcan. 1924. 555 p.
2. Gershuny J. After Industrial Society? The Emerging Self-Service Economy. London: MacMillan. 1978.
3. Gronroos C. Service management and marketing. West Sussex. 2000. URL: https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2018/posl/arh_dpsp_19.html.
4. OECD Employment Outlook. Paris: OECD. 2000. 68 p.
5. Porat M. The Information Economy. Stanford: Stanford University Press. 1976.
6. Say J. B. Traite d'Economie Politique. Paris : Calmann-Levy. 1972. 572 p.
7. Smith A. An Enquiry into the Nature and the Causes of the Wealth of Nations. Amsterdam : MetaLibri. 2007. 745 p.
8. Storch H. Cours d'Economie Politique ou exposition des principes qui determinent la prosperite des nations. Paris : Aillaut. 1823.
9. United States Department of Labor. About the Professional, Scientific, and Technical Services sector. URL: <https://www.bls.gov/iag/tgs/iag54.htm>.
10. Wallis J., North D. Measuring the Transaction Sector in American Economy, 1870-1970. Long-term factors in American Economic Growth. The Income and Wealth Series. 1986. Vol. 51. – 97 p.
11. Антонюк К. В. Визначальні фактори розвитку сучасної міжнародної торгівлі послугами. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. №6. С. 46—51.
12. Апопій В. В. Організація і технологія надання послуг. Київ: Академія. 2006. 312 с.
13. Базилюк А. В., Малишкін О. І. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень. Навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 256 с.
14. Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии / Л. Вальрас. Москва: Изограф. 2000. 421 с.

15. Васильева Л. С., Ряховский Д. И., Петровская М. В. Бухгалтерский управленческий учет: учебн.пособ. Москва: Эксмо, 2007. 368 с.
16. Власова М. Послуги : облікові аспекти. 2019. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-xozyajstvennye-operacii-9-uslugi-uchetnye-aspekty>.
17. Войтенко Т. Надаємо послуги : чи потрібен рахунок 23? Податки та бухгалтерський облік. Листопад, 2019. № 88. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue88/article105228.html>.
18. Гаманкова О. О. Ринок страхових послуг України : сутність, тенденції та шляхи розвитку : автореферат дис... д-ра екон. наук : 08.00.08; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т імені Вадима Гетьмана». Київ, 2010. 33 с.
19. Генеральна угода про торгівлю послугами від 15.04.1994 № 981-017. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_017.
20. Голубничая Г.П. Теоретические аспекты эволюции финансовой отчетности// Научные труды SWorld. 2012. Т. 25. №3. С. 86-91. URL: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-312/accounting-andauditing-312/14358-312-818>.
21. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/436-15>.
22. Гращенко, І. С. Проблеми та особливості прогнозування на підприємствах сфери послуг. Економічний вісник Донбасу. 2011. №3. С.175-179.
23. Гужел Ю. Звіт за послугами за квартал. 2019 р. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-otchet-po-uslugam-za-kvartal>.
24. Дерев'янюк І. В. Сфера послуг: сутність, структура та чинники формування попиту. Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер. : Економіка. 2013. Вип. 21. С. 12-15.
25. Донченко, В. Оцінка якості послуг у сервісних організаціях. Державні закупівлі України. Київ, 2008. № 2. С. 50-52.
26. Жерновий Д. В. Сфера послуг як джерело економічного зростання в

- інноваційно-орієнтованій економіці. Наука та наукознавство. 2015. № 2. С. 86-94.
27. Задорожний З. В. Облік в сфері послуг (в схемах і таблицях) / З.В. Задорожний, В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець // Навчальний посібник (2-е видання) Тернопіль : Економічна думка, 2015. 150с.
 28. Задорожний З. В. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. Посіб. / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2011. 660 с.
 29. Золотарьова В. І. Економічна сутність, класифікація та основні види продуктів сфери послуг. Економіка та держава. 2019. № 10. С. 103-107.
 30. Золотухин А. Продажа товара с доставкой: документальное оформление, налоговый и бухгалтерский учет : Вісник. 2013. № 30-31. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/5802>
 31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
 32. Класифікація видів економічної діяльності : ДК 009:2010 URL: http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/kv10_i.html.
 33. Коваленко Ю. М. Інституціоналізація фінансового сектору економіки України: автореферат дис... д-ра екон. наук : 08.00.08; Нац. ун-т ДПС України. Київ, 2013. 35 с.
 34. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1884 № 80731-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
 35. Конституція України від 28.06.1996. Відомості Верховної Ради України. № 254к/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>.
 36. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 №929-009. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
 37. Котлер Ф. Основы маркетинга. Москва : Банки и Биржи, 1994. 207 с.

38. Лист ГУ ДФС у Київській обл. від 07.07.2016 № 1555/10/10-36-12-02. URL: <http://kyivobl.sfs.gov.ua/baner/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-69091.html>.
39. Лист ДФС від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15 URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70975.html>.
40. Ляхович Г. І. Сучасні проблемні питання організації бухгалтерського аутсорсингу. Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. 2016. Т. 21. Вип 7-2 (49).
41. Маркс К. Полное собрание сочинений: в 50 т. / К. Маркс, Ф. Энгельс. Москва: Политиздат. 1962. Т. 26, Ч. 2. 1962. 551 с.
42. Маршалл А. Принципы экономической науки : в 3 т. пер. с англ. Москва: Прогресс, Т. 3. 350 с.
43. Мельник Ю. В. Міжнародний ринок послуг в контексті транснаціоналізації економіки: автореферат дис... канд. екон. наук: 08.00.02; Ін-т світової економіки і міжнародних відносин НАНУ. Київ, 2008. 20 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/15558>.
44. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затвержені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13>.
45. Миронова Н. В. Маркетинг различных типов услуг. Маркетинг в России и за рубежом. 2003. № 4. С. 26 - 36. URL: http://www.antema.ru/library/marketing_obwie_voprosy/marketing_uslug/mironova_nv_marketing_razlichnyh_tipov_uslug/.
46. Митний кодекс України №4495-VI від 13 березня 2012 року: Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2012, № 44-45, № 46-47, № 48, ст.552. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
47. Мишко О. В. Механізм трансформації та розвитку системи управління якістю товарів та послуг в Україні: автореферат дис... канд. екон. наук: 08.00.03; Ін-т регіон. дослідж. НАНУ. Львів, 2008. 20 с. URL: <http://www.disslib.org/mekhanizm-transformatsiyi-ta-rozvytku-systemy->

upravlinnja-jakistju-tovariv-ta-posluh-v.html.

48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 № 929-013. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013.
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 № 929-014. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 01.01.2012 № 929-025. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 № 929-021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» від 01.01.2012 № 929-045. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045.
53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» від 01.01.2012 № 929-046. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046.
54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 № 929-050. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
55. Міжнародні стандарти фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність» від 01.01.2012 № 929-065. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065.
56. Міжнародні стандарти фінансової звітності 11 «Спільна діяльність» від 01.01.2012 № 929-066. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066
57. Міжнародні стандарти фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» від 30.06.2017. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf.
58. Міжнародні стандарти фінансової звітності 16 «Оренда» від 30.06.2017. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf.
59. Міжнародні стандарти фінансової звітності 17 «Страхові контракти». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS17-ukr_AH-compressed.pdf.

60. Міжнародні стандарти фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» від 01.01.2012 № 929-023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023.
61. Міжнародні стандарти фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» від 01.01.2012 № 929-007. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007.
62. Міжнародні стандарти фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» від 01.01.2012 № 929-016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016.
63. Моргулець О. Б. Розвиток сучасного понятійно-категоріального апарату теорії послуг. URL: https://knutd.edu.ua/publications/pdf/Ukrainian_editions/Morgulets_st.pdf.
64. Нагорний О. Бухгалтерський облік ПДВ. 2018. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-sxemy-buxgalterskix-provodok-30-buxgalterskij-uchet-nds>.
65. Обсяг реалізованих послуг за регіонами за видами економічної діяльності. Київ: Державна служба статистики України. Київ, 2020. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
66. Ольховик О. Транспортні послуги: облік у замовника. Податки та бухгалтерський облік. 2016. № 38. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-88/article-105228.html>.
67. Омельницька З. Надання послуг : документальне оформлення. Баланс. 2019. № 68. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-68-p3-8-UA.pdf>.
68. Омельницька З. Послуги та роботи : основні правила обліку. 2015. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-sxemy-buxgalterskix-provodok-30-uslugi-i-raboty-osnovnye-pravila-ucheta>.
69. Остафійчук Я. В. Питання актуалізації наукових засад розвитку сфери послуг. Ефективна економіка. 2011. № 12. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_12_33.
70. Остафійчук Я. В. Підходи до класифікації послуг у контексті формування

- системи управління сферою послуг. Ефективна економіка. 2012. № 1.
71. Податковий кодекс України : Закон України №2755-VI від 02.12.2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
 72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 8.10.1999 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>.
 73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.
 74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
 75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 353 зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
 76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 зі змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
 77. Постанова Кабінету Міністрів України від 6.05.2001 № 450 «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>.
 78. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 №996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
 79. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2013 №851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>.
 80. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06.07.1995 №265/95-

ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80>.

81. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
82. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13>.
83. Про затвердження Національно положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
84. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : Наказ Міністерства фінансів України від 14.10.1997 № 363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98>.
85. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 №1023-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.
86. Про інформацію для споживачів щодо харчових продуктів : Закон України від 06.08.2019 № 2639-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2639-19>.
87. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарського діяльності : Закон України №877-V. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16>.
88. Про платіжні системи і переказ коштів в Україні : Закон України 2346-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>.
89. Пугачевська К. Й. Сфера послуг в Україні: Особливості розвитку та стратегічні перспективи. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 18. С. 52-55.
90. Співак Л. С. Формування ринку послуг в трансформаційній економіці :

автореферат дис... канд. екон. наук : 08.01.01; Київ. нац. екон. ун-т. Київ, 2002. 18 с.

91. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік: навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і допов. Київ : Знання, 2016. 664 с.
92. Сумцова О. Коли визнавати дохід за «триваючими» роботами/послугами. Бухгалтер 911. Березень, 2019. № 10.
93. Ткаченко Л. В. Маркетинг послуг. Дніпропетровськ: Видавництво ДУЕП. 2002. 192 с.
94. Турчин О. Є. Прерогативи обліку наданих послуг підприємствами України : Збірник наукових статей студентів : Облік і оподаткування в підприємстві. Київ, 2020. С. 245-251.
95. Указ президента «Про перехід до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку і статистики» від 23.05.1992 № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303/92>.
96. Услуги в системе мировой торговли: Научно-аналитический обзор. Москва: ИНИОН, 1990. 64 с.
97. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
98. Штирліна А. А. Адміністративні послуги: види, органи та основні засади. Social and Human Sciences. Polish-Ukrainian scientific journal. 2014. № 04 (04). С. 127-134.

**Обсяг реалізованих послуг суб'єктами господарювання в Україні за видами економічної діяльності
у 2015-2019 рр.**

Вид послуг	Обсяг реалізованих послуг, тис. грн					Відхилення 2018/2019 рр., тис. грн	Відхилення 2018/2019 рр., %
	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік		
Усього	1117337394,70	1309638542,40	1549403827,70	1873603660,90	2122535208,10	248931547,20	13,29
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	322291245,0	398913665,9	479013702,7	556047389,3	603015829,9	46968440,60	8,45
Тимчасове розміщування й організація харчування	29069307,70	37613398,90	48965162,10	63591476,00	77863123,90	14271647,90	22,44
Інформація та телекомунікації	141479641,1	175050869,4	216803866,6	273742187,5	334865257,8	61123070,30	22,33
Фінансова та страхова діяльність	236454908,20	214430110,10	222521600,50	283551533,60	306952250,30	23400716,70	8,25
Операції з нерухомим майном	90298076,70	103770542,60	121182040,30	145225535,70	166359902,40	21134366,70	14,55
Професійна, наукова та технічна діяльність	206687619,40	274279867,70	326310673,30	379452172,60	395448217,50	15996044,90	4,22
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	57318118,30	64457882,40	81057333,10	99682500,30	128567007,90	28884507,60	28,98
Освіта	3101659,80	3891513,80	5012942,90	6910355,90	9905561,80	2995205,90	43,34
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	12991025,90	16803106,70	21525515,60	31496626,80	58517330,70	27020703,90	85,79
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	6955548,40	7691517,30	10552500,60	13119109,70	14948462,80	77232,3	5,00
Надання інших видів послуг	10690244,20	12736067,60	16458490,00	20784773,50	26092263,10	55703	6,95

Джерело: складено автором на основі [65]

ДОДАТКИ

Додаток А

Структура наданих в Україні послуг (за видами економічної діяльності) у 2018-2019 рр.

Вид послуг	Обсяг реалізованих послуг, тис. грн		Частка послуг у загальному обсязі, %		Абсолютна різниця частки послуг
	2018	2019	2018	2019	
Усього	1873603660,90	2122535208,10	100	100	-
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	556047389,30	603015829,90	29,68	28,41	-1,27
Тимчасове розміщення й організація харчування	63591476,00	77863123,90	3,39	3,67	0,27
Інформація та телекомунікації	273742187,50	334865257,80	14,61	15,78	1,17
Фінансова та страхова діяльність	283551533,60	306952250,30	15,13	14,46	-0,67
Операції з нерухомим майном	145225535,70	166359902,40	7,75	7,84	0,09
Професійна, наукова та технічна діяльність	379452172,60	395448217,50	20,25	18,63	-1,62
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	99682500,30	128567007,90	5,32	6,06	0,74
Освіта	6910355,90	9905561,80	0,37	0,47	0,10
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	31496626,80	58517330,70	1,68	2,76	1,08
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	13119109,70	14948462,80	0,70	0,70	0,00
Надання інших видів послуг	20784773,50	26092263,10	1,11	1,23	0,12

Джерело: розраховано автором.

Класифікація послуг за Я. Остафійчуком [70]

Вид послуг	Види класифікацій
Товарна форма / ступінь матеріальності (відчутності) результату	<ul style="list-style-type: none"> - матеріальні; - частково матеріальні; - нематеріальні або «чисті» послуги
Склад послуги	<ul style="list-style-type: none"> - одиничні; - складаються із декількох одиничних послуг; - комплексні (багатокомпонентні) послуги
Міра контакту виробника та споживача	<ul style="list-style-type: none"> - потребують безпосередньої присутності споживача; - можливе використання різної технології надання послуги; - не потребують присутності споживача
Об'єкт впливу обслуговуючої діяльності	<ul style="list-style-type: none"> - направлені на свідомість; - направлені на людину; - направлені на фізичні об'єкти; - пов'язані з обробкою інформації
Характер вкладу у задоволення потреби споживача послуги	<ul style="list-style-type: none"> - основні; - допоміжні; - підтримуючі (сервісні); - інфраструктурні
Рівень масовості обслуговування	<ul style="list-style-type: none"> - індивідуальний клієнт; - колективний клієнт; - корпоративний клієнт
Рівень стандартизації послуги	<ul style="list-style-type: none"> - унікальні; - нестандартизовані; - частково стандартизовані; - стандартизовані
Рівень залучення споживача у процес виробництва	<ul style="list-style-type: none"> - відчутні дії, що впливають безпосередньо на споживача; - відчутні дії, що впливають на майно споживача; - невідчутні дії, направлені безпосередньо на споживача; - невідчутні дії, направлені безпосередньо на майно споживача
Сфера надання послуг	<ul style="list-style-type: none"> - ділові або бізнес-послуги; - споживчі; - соціальні
Міра добровільності обслуговування	<ul style="list-style-type: none"> - добровільні; - мериторні; - нав'язані;
Цільові настанови на прибутковість	<ul style="list-style-type: none"> - мають за мету максимізацію прибутку; - припускають одержання прибутку, однак націлені на вирішення соціальних проблем; - націлені виключно на вирішення соціальних проблем;
Участь держави у фінансуванні	<ul style="list-style-type: none"> - бюджетні; - змішані; - позабюджетне фінансування
Ступінь соціальної значимості	<ul style="list-style-type: none"> - з сильно вираженою соціальною значимістю; - з середнім ступенем соціальної значимості; - не значимі з точки зору суспільної корисності

Класифікація послуг за К. Антонюком [11]

Ознака класифікації	Види послуг
За галузевими напрямками	<ul style="list-style-type: none"> - фінансові; - зв'язку; - будівельні та проектно-конструкторські; - науково-дослідні та дослідно-конструкторські; - транспортні; - професійні та ділові (юридичні, медичні тощо); - комерційні; - туристичні; - аудіовізуальні;
За характером спрямування послуг	<ul style="list-style-type: none"> - споживчі, - соціальні, - виробничі, - розподільчі
За національними ознаками	<ul style="list-style-type: none"> - послуги для внутрішнього споживання; - міжнародні послуги
За зв'язком із торгівлею та рухом капіталів	<ul style="list-style-type: none"> - послуги, пов'язані з торгівлею (транспортні, технічне обслуговування, страхування та ін.); - послуги, пов'язані з інвестиціями та виробничою кооперацією (передавання технологій, готельні, професійні та ін.); - послуги, пов'язані і з інвестиціями, і з виробничою кооперацією та торгівлею (зв'язок, будівництво, обслуговування виробничого обладнання); - послуги автономного характеру (інформаційні, особисті, культурні, рекреаційні та ін.);
За пов'язаністю із виробничими факторами	<ul style="list-style-type: none"> - факторні послуги (будівництво, інжиніринг, передача технологій), - нефакторні послуги (транспортні, фінансові, туристичні, інші, не пов'язані із виробничим процесом)
За природою дій послуг	<ul style="list-style-type: none"> - відчутні (будівельні, транспортні, інжинірингові), - невідчутні (зв'язок, телекомунікації, освіта)
За характером переміщення виробника й споживача	<ul style="list-style-type: none"> - послуга пропонується на території її споживання; - послуга споживається за кордоном, що визначає переміщення її споживача; - послуга пропонується й на території її споживання, й за кордоном; - послуга не переміщується з країни в країну;
За законністю послуги	<ul style="list-style-type: none"> - легальні, - напівлегальні, - нелегальні

Характеристика чинної нормативно-правової бази з обліку та оподаткування послуг

№	Нормативний документ	Основні положення
1	Конституція України	Включає блок спеціальних нормативних актів, що регулюють виключно підприємницьку діяльність. Надає право підприємствам на підприємницьку діяльність. Включає особливості регулювання видів підприємництва [35]
2	Господарський кодекс України	Встановлює правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності [21]
3	Митний кодекс України	Огляд та регулювання підприємницької діяльності із надання послуг з декларування товарів і транспортних засобів та перевезення товарів, що переміщуються через митний кордон України або перебувають під митним контролем [46]
4	Податковий кодекс України	Визначає особливості обліку податкових зобов'язань, зокрема дає зрозуміти сутність доходів; регламентує їх склад та особливості визначення окремих елементів, визначає платників податку, об'єкт оподаткування, оподаткування операцій особливого виду, дохід який оподатковується і який не оподатковується [71]
5	Цивільний кодекс України	Регулює договори про надання послуг, їх виконання, плату, відшкодування, строки, відповідальність та розірвання [97]
6	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [78]
7	Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»	Цей Закон встановлює основні організаційно-правові засади електронного документообігу та використання електронних документів [79]
8	Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»	Визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [80]
9	Закон України «Про захист прав споживачів»	Цей Закон регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і надавачами послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, а також визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів [85]

Продовження дод. Г

№	Нормативний документ	Основні положення
10	Закон України «Про інформацію для споживачів щодо харчових продуктів»	Цей Закон встановлює правові та організаційні засади надання споживачам інформації про харчові продукти з метою забезпечення високого рівня захисту здоров'я громадян і задоволення їхніх соціальних та економічних інтересів [86]
11	Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності»	Цей Закон визначає правові та організаційні засади, основні принципи і порядок здійснення державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності, повноваження органів державного нагляду (контролю), їх посадових осіб і права, обов'язки та відповідальність суб'єктів господарювання під час здійснення державного нагляду (контролю) [87]
12	Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні»	Цей Закон визначає загальні засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків (далі - платіжні системи) в Україні, поняття та загальний порядок проведення переказу коштів у межах України, встановлює відповідальність суб'єктів переказу, а також визначає загальний порядок здійснення нагляду (оверсайта) за платіжними системами [88]
13	Указ президента «Про перехід до загальноприйнятої міжнародній практиці системи обліку і статистики»	Впровадження в Україні єдиної системи обліку та статистики, що відповідає загальноприйнятій міжнародній практиці та завданням оперативного висвітлення економічних реформ [95]
14	Постанова Кабінету Міністрів України від 6 травня 2001 р. № 450 «Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України у зв'язку з прийняттям Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»»	Порядок реєстрації розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. У пункті 8 Положення про порядок видачі ліцензій на право оптової торгівлі спиртом етиловим, коньячним, плодовим і виноградним, алкогольними напоями та тютюновими виробами [77]
15	Наказ Мінфіну від 27.06.2013 р. № 627 «Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку»	Змінено: - назви рахунків та запроваджено нові субрахунки бухгалтерського обліку; - розрахунок податкових різниць; - відображення авансового внеску з податку на прибуток; - фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва; - резерв відпусток [81]

Продовження дод. Г

№	Нормативний документ	Основні положення
16	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності [72]
17	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності [73]
18	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»	Це Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дохід від надання послуг підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [74]
19	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Це Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [75]
20	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності [76]
21	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід»	Це Положення визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про визнання доходу від надання послуг підприємства та її розкриття у фінансовій звітності за міжнародними стандартами [50]
22	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси»	Визначає підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації [51]
23	Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»	Мета МСФЗ – вимагати від суб'єктів господарювання надавати у своїй фінансовій звітності розкриття інформації, яка дає змогу користувачам оцінити: а) значимість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання; б) характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів та на які суб'єкт господарювання наражається протягом періоду та на кінець звітного періоду, та яким чином суб'єкт господарювання управляє цими ризиками [61]

№	Нормативний документ	Основні положення
23	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення Інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств [31]
24	Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433	Розглядається питання розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал [44]
25	Лист ДФС від 04.01.2017 № 30/6/99-99-15-02-02-15	Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо можливості ведення платниками податків виключно в електронному вигляді документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, використання документів, створених в електронній формі, порядку використання електронного цифрового підпису, а також вимог до електронних документів та порядку їх зберігання [39]

Джерело: складено автором.

**Огляд спеціальної літератури з питань
обліку, оцінювання та оподаткування наданих послуг**

№	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, оцінювання та оподаткування
1	Базилюк А. В., Малишкін О. І. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень.	Розглянуто комплекс питань бухгалтерського (фінансового) і податкового обліку, які є загальноприйнятими або специфічними для підприємств автотранспортної галузі, — первинний, аналітичний та синтетичний облік рухомого складу, облік надходження та витрачання паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, проведення ремонтів, модернізацій транспортних засобів, отриманих доходів та понесених витрат, калькуляції собівартості автоперевезень, бюджетних дотацій на виконанні послуги, а також галузеві аспекти звітності транспортного підприємства [13]
2	Власова М. Послуги: облікові аспекти.	Облік операцій по договору про надання послуг. Особливості податкового обліку наданих послуг [16]
3	Войтенко Т. Надаємо послуги: чи потрібен рахунок 23?	Особливості формування собівартості наданих послуг та обліку витрат при наданні послуг. Особливості розподілу загальновиробничих витрат при наданні послуг [17]
4	Гращенко, І. С. Проблеми та особливості прогнозування на підприємствах сфери послуг.	Огляд сфери послуг, з урахуванням її складу та структури. Розгляд особливостей прогнозування сфер послуг на підприємствах [22]
5	Гужел Ю. Звіт за послугами за квартал.	Організаційні моменти, пов'язані з подачею фінансової звітності за квартал. Хто зобов'язаний складати і подавати проміжну фінзвітність за послуги? Який комплект проміжної фінзвітності? Особливості її подання підприємствами, які звітують за МСФЗ [23]
6	Дерев'янюк І. В. Сфера послуг: сутність, структура та чинники формування попиту.	Розглянуто сутність, структуру та чинники формування попиту на послуги в Україні [24]
7	Донченко, В. Оцінка якості послуг у сервісних організаціях.	Особливості оцінки якості наданих підприємствами послуг [25]
8	Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я. Облік в сфері послуг (в схемах і таблицях).	Особливості бухгалтерського та податкового обліку операцій в сфері надання послуг [27]
9	Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бродовський В. Ю. Облік і звітність за міжнародними стандартами.	Розглянуто особливості обліку та фінансової звітності операцій з надання послуг за міжнародними стандартами [28]

№	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, оцінювання та оподаткування
10	Золотарьова В. І. Економічна сутність, класифікація та основні види продуктів сфери послуг.	Дослідження економічної сутності послуг, класифікації послуг та основних видів продуктів сфери послуг [29]
11	Золотухин А. Продажа товара с доставкой: документальное оформление, налоговый и бухгалтерский учет.	Документальне оформлення, податковий та бухгалтерський облік для різних варіантів послуг доставки [30]
12	Нагорний О. Бухгалтерський облік ПДВ.	Особливості нарахування та відображення податкових зобов'язань з операцій надання послуг [64]
13	Ольховик О. Транспортні послуги: облік у замовника.	Особливості обліку транспортних послуг у замовника, особливості обліку витрат на транспортування [66]
14	Омельницька З. Надання послуг: документальне оформлення. Баланс. 2019 р. № 68.	Особливості документального оформлення наданих послуг [67]
15	Омельницька З. Послуги та роботи: основні правила обліку.	Особливості бухгалтерського та податкового обліку операцій з надання послуг [68]
16	Остафійчук Я. В. Питання актуалізації наукових засад розвитку сфери послуг.	Систематизація новітніх теоретико-методологічних підходів до вивчення й управління сферою послуг, уточнення понятійно-категоріального апарату теорії послуг [69]
17	Остафійчук Я. В. Підходи до класифікації послуг у контексті формування системи управління сферою послуг.	Розглянуто класифікацію послуг у контексті формування системи управління сферою послуг [70]
18	Пугачевська К. Й. Сфера послуг в Україні: Особливості розвитку та стратегічні перспективи.	Стан і проблеми розвитку ринку послуг у сучасних умовах, методологічні, теоретичні та практичні аспекти розвитку сфери послуг [89]
19	Співак Л. С. Формування ринку послуг в трансформаційній економіці.	Обґрунтування процесу становлення ринку послуг в трансформаційній економіці України та висвітлення закономірностей, структури і динаміки співвідношення попиту та пропозиції на послуги, визначення ролі держави в регулюванні соціально значимих послуг [90]
20	Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік.	Висвітлено особливості ведення фінансового обліку на підприємствах. [91]
21	Сумцова О. Коли визнавати дохід за «триваючими» роботами/послугами.	Нюанси визнання та відображення доходів від виконаних робіт або наданих послуг [92]

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31.12.2018 р.
Форма № 1

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю «СМК-КОНСАЛТІНГ»		
Територія	Місто Київ		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю		
Середня кількість працівників	35		
Одиниця виміру	Тис. грн. без десятого знаку		
Адреса, телефон	04050, м.Київ, Шевченківський район, вулю Мельникова, будинок 5, квартира 81; +380934914521		
АКТИВ	Код рядка	На поч. звітного періоду	На кін. звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	0	0
первісна вартість	1001	0	0
накопичена амортизація	1002	0	0
Незавершені капітальні інвестиції	1005	330.9	484.8
Основні засоби:	1010	4483.4	5941.3
первісна вартість	1011	6797.1	9340.7
знос	1012	2313.7	3399.4
Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0
первісна вартість	1016	0	0
знос	1017	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0
первісна вартість	1021	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	194.2	279.6
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	5008.5	6705.7

Продовження табл. Е.1

АКТИВ	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	554.3	1785.4
виробничі запаси	1101	554.3	1785.4
незавершене виробництво	1102	0	0
готова продукція	1103	0	0
товари	1104	0	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Депозити перестрашування	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2984.6	2820.5
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	177.1	144.1
з бюджетом	1135	0	0
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	33.6	83.8
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	712.1	1847
Готівка	1166	0	0
Рахунки в банках	1167	0	0
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0
у тому числі в:		0	0
резервах довгострокових зобов'язань	1181		
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0
Інші оборотні активи	1190	171.2	229.2
Усього за розділом II	1195	4633.5	6910
III. Необоротні активи, утримувані для продажу. та групи вибуття			
Баланс	1300	9642.6	13616.3
ПАСИВ			
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	277.7	277.7
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	781.8	780.1
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	69.4	69.4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	5150.3	6174.3

Закінчення табл. Е.1

ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Неоплачений капітал	1425	0	0
Вилучений капітал	1430	0	0
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	6279.2	7301.5
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви. у тому числі:	1530	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітного періоду)	1531	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітного періоду)	1532	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітного періоду)	1533	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітного періоду)	1534	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0
Призовий фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	0
Векселі видані	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	31.8	2531.4
за розрахунками з бюджетом	1620	215.2	873.2
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
за розрахунками зі страхування	1625	138.2	132
за розрахунками з оплати праці	1630	345	288.7
за одержаними авансами	1635	1023.2	1341.9
за розрахунками з учасниками	1640	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
за страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	0	0
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	1610	1147.6
Усього за розділом III	1695	3363.4	6314.8
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0
Баланс	1900	9642.6	13616.3

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2018 рік
Форма № 2**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	19211	16690.9
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(16295.5)	(13475.7)
Валовий: прибуток	2090	2915.5	3215.2
Валовий: збиток	2095	(0)	(0)
Інші операційні доходи	2120	2098.2	4339
Адміністративні витрати	2130	(1772.8)	(1562)
Витрати на збут	2150	(0)	(0)
Інші операційні витрати	2180	(1739.3)	(4144)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	1501.6	1848.2
Фінансовий результат від операційної діяльності: збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	0	0
Інші доходи	2240	84.5	57.9
Фінансові витрати	2250	(0)	(0)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(67.9)	(22.8)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	1518.2	1883.3
Фінансовий результат до оподаткування: збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	495.9	601.5
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	1022.3	1281.8
Чистий фінансовий результат: збиток	2355	(0)	(0)
II. СУКУПНИЙ ДОХІД			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0

Закінчення табл. Е.2

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	1022.3	1281.8
ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	6183.2	5289.2
Витрати на оплату праці	2505	3371.5	3010.8
Відрахування на соціальні заходи	2510	1297.8	1132.3
Амортизація	2515	1161.7	839
Інші операційні витрати	2520	5200.8	1549
Разом	2550	17215	11820.3

**Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31.12.2019 р.
Форма № 1**

Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю «СМК-КОНСАЛТІНГ»		
Територія	Місто Київ		
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю		
Середня кількість працівників	35		
Одиниця виміру	Тис. грн. без десятого знаку		
Адреса, телефон	04050, м.Київ, Шевченківський район, вулю Мельникова, будинок 5, квартира 81; +380934914521		
АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	0	0
первісна вартість	1001	0	0
накопичена амортизація	1002	0	0
Незавершені капітальні інвестиції	1005	484.8	307.2
Основні засоби:	1010	5941.3	12249.6
первісна вартість	1011	9340.7	17744
знос	1012	3399.4	5494.4
Інвестиційна нерухомість:	1015	0	0
первісна вартість	1016	0	0
знос	1017	0	0
Довгострокові біологічні активи:	1020	0	0
первісна вартість	1021	0	0
накопичена амортизація	1022	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	5.5
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	279.6	644.8
Гудвіл	1050	0	0
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	0
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0
Усього за розділом I	1095	6705.7	13207.1
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	1785.4	1216
виробничі запаси	1101	1785.4	1216
незавершене виробництво	1102	0	0
готова продукція	1103	0	0

Продовження табл. Е.3

АКТИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
Товари	1104	0	0
Поточні біологічні активи	1110	0	0
Депозити перестраховання	1115	0	0
Векселі одержані	1120	0	0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	2820.5	2759.5
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	144.1	461.4
з бюджетом	1135	0	0
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	0
з нарахованих доходів	1140	0	0
із внутрішніх розрахунків	1145	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	83.8	80.1
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0
Гроші та їх еквіваленти	1165	1847	940.2
Готівка	1166	0	0
Рахунки в банках	1167	0	0
Витрати майбутніх періодів	1170	0	0
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	0
у тому числі в:		0	0
резервах довгострокових зобов'язань	1181		
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	0
резервах незароблених премій	1183	0	0
інших страхових резервах	1184	0	0
Інші оборотні активи	1190	229.2	562.9
Усього за розділом II	1195	6910	6020.1
III. Необоротні активи, утримувані для продажу. та групи вибуття	1200	0.6	0
Баланс	1300	13616.3	9227.2
ПАСИВ	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	277.7	277.7
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	0
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	780,1	780.1
Емісійний дохід	1411	0	0
Накопичені курсові різниці	1412	0	0
Резервний капітал	1415	69.4	69.4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	6174.3	6859
Неоплачений капітал	1425	0	0
Вилучений капітал	1430	0	0
Інші резерви	1435	0	0
Усього за розділом I	1495	7301.5	7986.2

II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Пенсійні зобов'язання	1505	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Благодійна допомога	1526	0	0
Страхові резерви. у тому числі:	1530	0	0
резерв довгострокових зобов'язань; (на початок звітного періоду)	1531	0	0
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітного періоду)	1532	0	0
резерв незароблених премій; (на початок звітного періоду)	1533	0	0
інші страхові резерви; (на початок звітного періоду)	1534	0	0
Інвестиційні контракти;	1535	0	0
Призовий фонд	1540	0	0
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	0
Усього за розділом II	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	745
Векселі видані	1605	0	0
Поточна кредиторська заборгованість: за довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
за товари, роботи, послуги	1615	2531.4	4173.7
за розрахунками з бюджетом	1620	873.2	854.4
за у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
за розрахунками зі страхування	1625	132	104.1
за розрахунками з оплати праці	1630	288.7	251.2
за одержаними авансами	1635	1341.9	3324.4
за розрахунками з учасниками	1640	0	0
із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
за страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	0	0
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	1147.6	1788.2
Усього за розділом III	1695	6314.8	11241
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	0
Баланс	1900	13616.3	19227.2

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2019 рік
Форма № 2**

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	35208.3	19211
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(31864.9)	(16295.5)
Валовий: прибуток	2090	3343.4	2915.5
Валовий: збиток	2095	(0)	(0)
Інші операційні доходи	2120	5964.7	2098.2
Адміністративні витрати	2130	(1975.9)	(1772.8)
Витрати на збут	2150	(0)	(0)
Інші операційні витрати	2180	(6039.6)	(1739.3)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	1292.6	1501.6
Фінансовий результат від операційної діяльності: збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0
Інші фінансові доходи	2220	0	0
Інші доходи	2240	68.1	84.5
Фінансові витрати	2250	(88.7)	(0)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(36.3)	(67.9)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	1235.7	1518.2
Фінансовий результат до оподаткування: збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	551	495.9
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	684.7	1022.3
Чистий фінансовий результат: збиток	2355	(0)	(0)
II. СУКУПНИЙ ДОХІД			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0

Закінчення табл. Е.4

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток. пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	0	0
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	684.7	1022.3
ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
Матеріальні затрати	2500	9383	6183.2
Витрати на оплату праці	2505	4176.7	3371.5
Відрахування на соціальні заходи	2510	1584.4	1297.8
Амортизація	2515	2153.8	1161.7
Інші операційні витрати	2520	17634.3	5200.8
Разом	2550	34932.2	17215

Таблиця Е.5

Структура ресурсів підприємства ТОВ «СМК-КОСНСАЛТІНГ» за 2017-2019 рр.

Стаття	Показники за 2017-2019 рр., тис. грн.			Відхилення			
				абсолютне, тис. грн.		відносне, %	
	2017	2018	2019	2017/2018 рр.		2018/2019 рр.	
АКТИВ							
I. Необоротні активи							
Незавершені капітальні інвестиції	330,9	484,8	307,2	153,9	46,51	-177,6	-36,63
Основні засоби:	4483,4	5941,3	12249,6	1457,9	32,52	6308,3	106,18
первісна вартість	6797,1	9340,7	17744	2543,6	37,42	8403,3	89,96
знос	2313,7	3399,4	5494,4	1085,7	46,92	2095	61,63
інші фінансові інвестиції		0	5,5	0		5,5	
Відстрочені податкові активи	194,2	279,6	644,8	85,4	43,98	365,2	130,62
Усього за розділом I	5008,5	6705,7	13207,1	1697,2	33,89	6501,4	96,95
II. Оборотні активи							
Запаси	554,3	1785,4	1216	1231,1	222,10	-569,4	-93,19
виробничі запаси	554,3	1785,4	1216	1231,1	222,10	-569,4	-93,19
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	2984,6	2820,5	2759,5	-164,1	-5,50	-61	-90,22
Дебіторська заборгованість за розрахунками:							
за виданими авансами	177,1	144,1	461,4	-33	-18,63	317,3	-67,98
Інша поточна дебіторська заборгованість	33,6	83,8	80,1	50,2	149,40	-3,7	-90,44
Гроші та їх еквіваленти	712,1	1847	940,2	1134,9	159,37	-906,8	-94,91
Інші оборотні активи	171,2	229,2	562,9	58	33,88	333,7	-75,44
Усього за розділом II	4633,5	6910	6020,1	2276,5	49,13	-889,9	-91,29
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	0,6	0,6	0	0	0,00	-0,6	-100,00
Баланс	9642,6	13616,3	9227,2	3973,7	41,21	-4389,1	-93,22

Закінчення табл. Е.5

Стаття	Показники за 2017-2019 рр., тис. грн.			Відхилення			
				абсолютне, тис. грн.	відносне, %	абсолютне, тис. грн.	відносне, %
	2017	2018	2019	2017/2018 рр.		2018/2019 рр.	
ПАСИВ							
I. Власний капітал							
Зареєстрований (пайовий) капітал	277,7	277,7	277,7	0	0	0	0
Додатковий капітал	781,8	780,1	780,1	-1,7	-0,22	0	0
Резервний капітал	69,4	69,4	69,4	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	5150,3	6174,3	6859	1024	19,88	684,7	11,09
Усього за розділом I	6279,2	7301,5	7986,2	1022,3	16,28	684,7	9,38
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення							
III. Поточні зобов'язання і забезпечення							
Короткострокові кредити банків	0	0	745	0	0	745	0
Поточна кредиторська заборгованість:							
за товари, роботи, послуги	31,8	2531,4	4173,7	2499,6	7860,38	1642,3	64,88
за розрахунками з бюджетом	215,2	873,2	854,4	658	305,76	-18,8	-2,15
за розрахунками зі страхування	138,2	132	104,1	-6,2	-4,49	-27,9	-21,14
за розрахунками з оплати праці	345	288,7	251,2	-56,3	-16,32	-37,5	-12,99
за одержаними авансами	1023,2	1341,9	3324,4	318,7	31,15	1982,5	147,74
Інші поточні зобов'язання	1610	1147,6	1788,2	-462,4	-28,72	640,6	55,82
Усього за розділом III	3363,4	6314,8	11241	2951,4	87,75	4926,2	78,01
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття		0	0	0		0	
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду		0	0	0		0	
Баланс	9642,6	13616,3	19227,2	3973,7	41,21	5610,9	41,21

Джерело: розрахунок проведено автором на основі даних підприємства

Таблиця Е.6

Структура фінансових результатів ТОВ «СМК-КОСНСАЛТІНГ» за 2017-2019 рр., тис. грн.

Стаття	Роки			Відхилення			
				абсолютне		Відносне, %	
	2017	2018	2019	2017/2018 рр.		2018/2019 рр.	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	16690,90	19211,00	35208,30	2520,1	15,099	15997,3	83,27
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	13475,70	16295,50	31864,90	2819,8	20,925	15569,4	95,54
Валовий: прибуток	3215,20	2915,50	3343,40	-299,7	-9,321	427,9	14,68
Інші операційні доходи	4339,00	2098,20	5964,70	-2240,8	-51,643	3866,5	184,28
Адміністративні витрати	1562,00	1772,80	1975,90	210,8	13,496	203,1	11,46
Витрати на збут	0	0	0	0		0	
Інші операційні витрати	4144,00	1739,30	6039,60	-2404,7	-58,028	4300,3	247,24
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	1848,20	1501,60	1292,60	-346,6	-18,753	-209	-13,92
Інші доходи	57,90	84,50	68,10	26,6	45,941	-16,4	-19,41
Фінансові витрати	0,00	0,00	0,00	0		0	
Інші витрати	22,80	67,90	36,30	45,1	197,807	-31,6	-46,54
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	1883,30	1518,20	1235,70	-365,1	-19,386	-282,5	-18,61
Витрати (дохід) з податку на прибуток	601,50	495,90	551,00	-105,6	-17,556	55,1	11,11
Чистий фінансовий результат: прибуток	1281,80	1022,30	684,70	-259,5	-20,245	-337,6	-33,02

Джерело: розрахунок проведено автором на основі даних підприємства

Бізнес-модель ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»

Ключові партнери	Ключові процеси	Ціннісні пропозиції	Технології клієнтських відносин	Цільові групи споживачів
<ul style="list-style-type: none"> - Постачальники матеріалів; - Постачальники тютюнових виробів; - Постачальники напоїв; - Ресторани та готелі (Fairmont hotels and resorts; Hotel Khreschatyk Kyiv; Avalon; Crazy Quentin; Pink Freid Kyiv; Oхота na ovets; Ogorod; Ronin) 	<ul style="list-style-type: none"> - Неспеціалізована оптова торгівля продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами; - Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, включаючи напої, та тютюновими виробами; - Ресторани та послуги з доставки продуктів харчування; - Доставка їжі на замовлення; - Інші види організації харчування; - Подача напоїв. 	<ul style="list-style-type: none"> - Широкий асортимент товарів та продукції; - Якісне обслуговування; - Відповідальність; - Гарантійні обов'язки; - Захист прав споживачів; - Впевненість на ринку; - Онлайн-замовлення; - Вигідні цінові пропозиції; - Персональний менеджер; - Оплата готівкою по факту відгрузки; - Передоплата через термінал самообслуговування ПриватБанк; - Оперативна комплектація та доставка. 	<ul style="list-style-type: none"> - Торгівля різного виду товарів та продукції; - Впровадження маркетингових заходів: <ul style="list-style-type: none"> • Створення буклетів з рекламою • Проведення різного типу акцій - Сайт закладу; - Моніторинг покупок; - Постійне вдосконалення обслуговування; - Проведення санітарних заходів під час карантину; - Безготівкові розрахунки; - Програмне забезпечення; - Ціни для постійних клієнтів; - Партнерські програми (дисконтні карти для юросіб). 	<ul style="list-style-type: none"> - Торгові компанії (магазини меншого розміру); - Ресторани; - Кафе; - Фізичні особи; - Юридичні особи; - Громадяни.
	<p style="text-align: center;">Ключові ресурси</p> <p>Економічні ресурси:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Трудові (працівники, робітники); - Фінансові (запозичені, власні, матеріальні, грошові); - Матеріальні (основні засоби та оборотні активи) - (комп'ютери, касові апарати, холодильники та інше); - Нематеріальні ресурси (внутрішньо-облікова програма); - Інформаційні ресурси (документи, ліцензії, бази даних інше). 		<p style="text-align: center;">Канали просування</p> <ul style="list-style-type: none"> - Буклети; - Соціальні мережі (Viber, Instagram, Facebook, Telegram); - Телевізійна реклама; - Спецодяг та форма. 	
Структура витрат		Потоки доходів		
<ul style="list-style-type: none"> - Заробітна плата - ССВ - Паливно-мастильні матеріали - На утримання основних заходів - Роботи та послуги сторонніх організацій - Електроенергія - Водопостачання - Пакувальні матеріали - Матеріали господарського призначення (розхідні матеріали) 		<ul style="list-style-type: none"> - Доходи від роздрібно торгівлі - Доходи від оптової торгівлі - Фінансові доходи - Процентні доходи - Доходи від курсових різниць - Доходи від вибуття, зміни справедливої вартості та зменшення від переоцінки активів/доходів від сторнування попередньо визнаного зменшення; - Доход від вибуття основних заходів - Інші доходи та додаткові послуги 		

Джерело: складено автором.

Структура синтетичного рахунку 20 «Запаси» для ТОВ «СМК-КОНСАЛТІНГ»

Рахунок		Субрахунок									
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва		
20	Виробничі запаси	20.1	Сировина і основні матеріали								
		20.2	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби								
		20.3	Паливо й енергія	20.3.1	Паливо на складі	20.3.1.1	Бензин А92				
						20.3.1.2	Дизельне пальне				
				20.3.2	Паливо в баку	20.3.2.1	Бензин А92	20.3.2.1.1	Бензин А92 в баку Ауді А6		
								20.3.2.1.2	Бензин А92 в баку Фолтсваген Пасат		
						20.3.2.2	Дизельне пальне	20.3.2.2.1	Дизельне пальне в баку Шкода		
								20.3.2.2.1	Дизельне пальне в баку Ауді А4		
				20.4	Тара й тарні матеріали	20.4.1	Ящики дерев'яні				
						20.4.2	Ящики картонні				
		20.4.3	Деталі для ремонту ящиків								
		20.4.4	Цистерни								

Рахунок		Субрахунок							
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
		20.7	Запасні частини	20.7.1	Шини	20.7.1.1	Шини літні		
						20.7.1.2	Шини зимні		
				20.7.2	Диски				
		20.9	Інші матеріали	20.9.1	Зношені шини	20.9.1.1	Зношені шини літні		
						20.9.1.2	Зношені шини зимові		
				20.9.2	Зношені диски				

Джерело: складено автором.